

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
AVALIKU ÕIGUSE INSTITUUT  
RIIGI- JA HALDUSÕIGUSE ÕPPETOOL

Gerta Reinhold

## **Võrdse kohtlemise põhimõtte järgimine**

### **Eesti maksuõiguse praktikas**

Magistritöö

Juhendaja

*Doctor iuris* L. Lehis

Tartu 2014

## Sisukord

Sissejuhatus.....	3
1 Võrdse kohtlemise põhimõtte õigusteoreetilised alused.....	8
1.1 Võrdsuspõhiõigust reguleerivad tähtsamad õigusnormid	8
1.2 Võrdse kohtlemise põhimõtte Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioonis	10
1.3 Võrdsuse printsiibi käsitus tulenevalt põhiseadusest	15
1.4 Võrdse kohtlemise põhimõtte käsitus Euroopa Liidu õiguses	23
1.5 Võrdsuspõhiõiguse kohaldamine maksukorralduse seaduses	29
2 Ühetaolise maksustamise põhimõtte käsitus maksuõiguse tähtsamate üldpõhimõtete alusel .....	34
2.1 Ühetaolise maksustamise põhimõte	34
2.2 Seaduslikkuse põhimõte	38
2.3 Maksevõimelisuse põhimõte	46
2.4 Õiguskindluse põhimõte	51
2.5 Proportsionaalsuse põhimõte	59
3 Lubatud kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest maksuõiguse käsitluses	64
3.1 Ühetaolisest maksustamisest kõrvalekalde eesmärk	64
3.2 Lubatud kõrvalekalded majanduspoliitilistel kaalutlustel	66
3.3 Lubatud kõrvalekalded sotsiaalpoliitilistel kaalutlustel	69
KOKKUVÕTE .....	73
Implementation of the principle of equal treatment in the practice of.....	80
Estonian tax legislation.....	80
Summary.....	80
Kasutatud kirjanduse loetelu .....	88
Kasutatud normatiivaktid.....	94
Kasutatud kohtupraktika .....	97

## Sissejuhatus

Maksude maksmisega on seotud kas otseselt või kaudselt iga üksikisik. Maksude kehtestamine ja kogumine on vajalik kogu riigi majanduse toimimiseks, mille kaudu saab mõjutada kogu majanduspoliitika arengut. Suurem osa riigi sissetulekust on pärit maksutulust, mistõttu optimaalse maksusüsteemi loomine on riigi jaoks üks tähtsamaid ülesandeid, sest maksustamine on finantsmajanduse korraldusvahend, millest sõltub kogu riigi finantsjõud ja heaolu.

Seadusandja eesmärk on luua majanduskeskkonna tarbeks õiguslik raamistik, millega oleks tagatud ühelt poolt füüsiliste ja juriidiliste isikute võimalikult vaba tegutsemine ja samas teiselt poolt kõigi ühiskonnaliikmete sotsiaalne heaolu.<sup>1</sup> Selleks, et õigus ning seadused rakenduksid kõikide üksikisikute suhtes võrdsel alusel, on seadusandjal kohustus järgida põhiseaduses<sup>2</sup> (edaspidi PS) kehtestatud võrdse kohtlemise põhimõtet, mille definitsiooni annab PS § 12<sup>34</sup>, mis sätestab üldise võrdsuspõhimõtte ja diskrimineerimiskeelu.<sup>5</sup> Võrdse kohtlemise põhimõtte printsiibi avaldumisvormi tuleks mõista kui seaduse või õiguse samasugust või ühesugust kohaldamist, kusjuures tegemist on ühe isiku peamise põhiõigusega, mille eesmärk on tagada inimeste sarnane kohtlemine sarnastes olukordades.<sup>6</sup>

Võrdsuse põhimõte üldistatult tähendab, et kõik kodanikud peavad olema seaduse ees võrdsed ja omama samu õigusi, vaatamata nende rahvusele, päritolule, uskumustele, väljanägemisele, soole, varalisele seisusele, sotsiaalsesse klassi kuuluvusele, staatusele jne. Juhul kui inimestel tehakse vahet või neid eristatakse ilma mõistliku põhjendusega või

---

<sup>1</sup> G. Reinhold. Füüsilise isiku vastutus juriidilise isiku maksuvõla eest. Bakalaureusetöö. Tartu: TÜ Õigusteaduskond 2012, lk 3.

<sup>2</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 2007, 43, 311.

<sup>3</sup> PS § 12 sätestab: “Kõik on seaduse ees võrdsed. Kedagi ei tohi diskrimineerida rahvuse, rassi, nahavärvuse, soo, keele, päritolu, usutunnistuse, poliitiliste või muude veendumuste, samuti varalise ja sotsiaalse seisundi või muude asjaolude tõttu. Rahvusliku, rassilise, usulise või poliitilise vihkamise, vägivalda ja diskrimineerimise õhutamine on seadusega keelatud ja karistatav. Samuti on seadusega keelatud ja karistatav õhutada vihkamist, vägivalda ja diskrimineerimist ühiskonnakihtide vahel”.

<sup>4</sup> Ühetaolise maksustamise põhimõte tuleneb põhiseaduse §-st 12. (Vt L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: Casus Tax Services OÜ, lk 32).

<sup>5</sup> Paragrahvi 12 lg 1 sätestab võrdsuspõhiõigused. Sarnased sätted sisaldasid juba 1920. a. põhiseaduse §-s 6 ja 1937. a. valminud põhiseaduse §-s 9. Paragrahvi 12 lg 2 on Eesti põhiseadusajaloos uus nähtus, tehes seadusandjale ülesandeks keelata karistuse ähvardusel teatud liiki tegevused. (Vt O. Kask (jt) PõhiSK § 12/1. - Ü. Madise jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 3. vlj. Tallinn: Juura 2012).

<sup>6</sup> O. Kask. PõhiSK § 12/1.3.

seatakse kitsendusi, arvestamata PS § 12 loetelus kehtestatud tunnuseid, ning tagajärjeks on poliitilises, majanduslikus, sotsiaalses, või mistahes muus ühiskonnaelu valdkonnas võrdsetel alustel inimõiguste tunnustamise, kasutamise või teostamise võimaluse vähendamine, piiramine või kaotamine, on tegemist isikute ebavõrdse kohtlemisega ehk diskrimineerimisega.<sup>7</sup> Mistõttu peavad võrdsuspõhiõigused olema tagatud nii ühesuguste seaduste, õiguste kui võimaluste olemasolus. Sellest tulenevalt peab võrdsus olema tagatud nii formaalses kui materiaalses maksuõiguses. Kuid lähtuvalt juba majanduslikust seisusest erinevad inimesed üksteisest oma huvide, võimaluste, eluviiside, elustandardi jms tunnuste poolest, seega on ka võrdse kohtlemise käsitluses oluline selgitada välja omavahel võrreldavad olukorrad, võrreldavad õigussubjektid ja õigusobjektid, kelle suhtes peab võrdse kohtlemise põhimõtet rakendama.

Maksuõiguse kujundamisel lähtutakse tänapäeval maksevõimelisuse põhimõttest, mis seisneb selles, et maksukoormus on sõltuvuses maksumaksja potentsiaalsest maksevõimest ehk majanduslikust edukusest, st kui isik tarbib rohkem, siis seda suurem on ka tema maksukoormus, sest erinevad maksuliigid tasakaalustavad teineteist ning tagavad maksusüsteemi paindlikkuse. Selline põhimõte peaks tagama maksukoormuse ühtlase jaotumise ühiskonnas.<sup>8</sup> Maksuõiguses seisneb võrdsuse põhimõte selles, et inimestele peavad olema tagatud maksuseaduste kehtestamisel võrdsed õigused maksuobjektide maksustamisel, maksusoodustuste ja maksuvabastuste saamisel, maksumäärade kehtestamisel jne. Võrdse kohtlemise printsiip rakendub siis, kui maksumaksjal tekib kohustus tasuda konkreetne maksusumma maksuseaduses fikseeritud teokoosseisu saabumisel ning kui maksumaksjat on üldise võrdsuspõhiõiguse tunnuste alusel koheldud ebavõrdsemalt temaga sarnases olukorras oleva õigussubjektiga.

Üldiselt on maksupoliitika tundeline teema igale maksumaksjale, seda juba oma olemuse tõttu ning maksumäärade tõstmine või uue maksuliigi kehtestamine tõstatab ühiskonnas palju küsimusi ja probleeme, tekitades lahkkelisid ühiskonnaliikmete ning valitsusorganite vahel, mistõttu on vältimatud olukorrad, kus ühele poolele võivad asjad tunduda õiglased, kuid teisele poolele ebaõiglased. Seetõttu peab seadusandja maksuseaduste kehtestamisel

---

<sup>7</sup> O. Kask. PS II ptk. § 12/3.1.

<sup>8</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 62; (vt K. Lind. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – Juridica 2008/ IV, lk 249).

tagama, et toimiv maksusüsteem ning kehtestatud maksuseadused oleksid kõikide ühiskonnaliikmete suhtes võrdsed ning õiglased. Sellest lähtuvalt peab seadusandja maksupoliitika reguleerimisel arvestama PS-s kehtestatud õigusriigile omaste üldpõhimõtetega, milleks on seaduslikkuse, ühetaolise maksustamise, õiguskindluse, proportsionaalsuse ja maksevõimelisuse põhimõttega. Nii peaks seadusandja maksuõiguse reguleerimisel arvestama seaduse ja õiguse loomisel kõikide õigusriigile omaste põhimõtete ja tunnustega. Nii on ka R. Narits öelnud, et õiguse kui normide kogumilt ootavad nii ühiskond kui ka selle üksikud liikmed, et see kehtestaks mitte lihtsalt mingisuguse õigusliku lahenduse, vaid õiglase lahenduse. Kuid see ei välista ootust, et positiivne õigus oleks alati “õige õigus”.<sup>9</sup> Nimelt ei saa ka igasugune ebavõrdne kohtlemine olla seadusega keelatud, kui selleks on mõistlik õigustus ning põhjendus. Seda juba seetõttu, et riikide ajaloolise, kultuurilise jms väljundite poolest ei ole kõik olukorrad, valdkonnad ning ka üksikisikud omavahel võrreldavad. Nii võib pidada ka maksuasjades teatud valdkondades ebavõrdset kohtlemist õigustatuks olukordades, kus see on objektiivselt mõistlik, proportsionaalne saavutatava eesmärgi suhtes, vajalik ning teenib üldisi avalikke huve. Nii on ka võrdne kohtlemine Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni<sup>10</sup> (edaspidi EIÕK) ja Euroopa Liidu (edaspidi EL) arvukates dokumentides tähtsal kohal. Seaduse ja õiguse ühetaoline kohaldamine on oluline igale maksumaksjale, juba selle pärast, et PS-ga vastuolus olev või mitmeti tõlgendatav õigusnorm loob olukorra, kus maksumaksja on sunnitud tehingu tegemiseks otsima teisi alternatiive, vältimaks maksukoormuse tõusu, topeltmaksustamist või maksuhalduri sekkumist tehingu tegemisel. See omakorda võib kaasa tuua tulemi, kus näiteks äriühing loobub ettevõtte jaoks ärilisel eesmärgil olulisest tehingust just õigusnormi või õigusakti mitmeti tõlgendatavuse pärast, s.t puudub ühene arusaam õiguse rakendamisest ning tehingu ühetaolise maksustamise osas. Maksumaksja seisukohast ei ole mõistlik teha tehingut, mille edaspidist arengut ei ole võimalik ette näha,

---

<sup>9</sup> R. Narits. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2004, lk 41.

<sup>10</sup> Euroopa inimõiguste ja põhioiguste konventsioon. – RT II 2000, 11, 57. – Arvutivõrgus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/78154> (30.03.2014).

kuna pole teada, kas ja kui suures ulatuses tuleb riigile pärast tehingu<sup>11</sup> tegemist maksu maksta.

Käesoleva magistritöö eesmärk on tuvastada võrdse kohtlemise põhimõtte järgimine Eesti maksuõiguse praktikas. Eeskätt käsitleb autor õigusemõistmist puudutavat põhimõtet, seaduse või õiguse ühetaolist kohaldamist maksuõiguses. Eesmärgi täitmiseks analüüsib autor, millistel juhtudel kohtleb seadusandja maksumaksjaid ühetaoliselt, mille kohaselt kõik on seaduse ees võrdsed ning kuidas seadusandja sisustab võrreldavate olukordade hindamiskriteeriume ning millal on kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest lubatud. Töö autor on seadnud endale hüpoteesi, et võrdse kohtlemise põhimõtet Eesti maksuõiguse praktikas ei järgita. Et seda hinnata, tuleb esmalt määratleda võrdse kohtlemise põhimõtte sisu ning ulatus tulenevalt PS-st ning lähtuvalt maksuõiguse kontekstist, arvestades siseriiklikke õigusakte ning rahvusvahelise õiguse üldtunnustatud põhimõtteid, välislepinguid, EL õigusakte ning kohtupraktikat.

Töö on jaotatud kolmeks peatükiks. Töö esimeses osas selgitatakse, millised on võrdse kohtlemise põhimõtet sisustavad õigusteoreetilised alused ning kuidas on kehtivas õiguses võrdse kohtlemise põhimõtte reguleeritud. Töö teises osas selgitatakse ühetaolise maksustamise põhimõtet maksuõiguse tähtsamate üldpõhimõtete alusel, st millal on tegemist võrreldavate olukordadega, kus on ühetaolise maksustamise põhimõtte õigustatud, küsitav või põhjendamatu. Töö kolmandas osas käsitleb autor olukordi, millal on kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest lubatud. Töö kokkuvõttes esitatakse peamised võrdse kohtlemise põhimõtet sisustavad õiguslikud alused ning antakse üldhinnang maksuõiguses ühetaolise maksustamise põhimõtte järgimisele Eesti maksuõiguse praktikas senise kohtupraktika taustal.

Lisaks Eesti õigusele on töös käsitletud EIÕK ning EL õiguse üldpõhimõtteid, viidatud on ka Saksa õiguse regulatsioonile ning kasutatud väga palju erinevaid materjale L. Lehise publikatsioonidest, sest autor leiab, et just tema poolt välja antud õigusalsed õppematerjalid, artiklid ning publikatsioonid käsitlevad maksuõigust avaramalt ning

---

<sup>11</sup> Maksuõiguses tunnustatakse nn majandusliku tõlgendamise põhimõtet, mis seisneb selles, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist. Mis seisneb selles, et isikul tekib maksukohustus alles siis, kui lepingut täidetakse ning majanduslik sooritus on toimunud. (vt L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 32).

avatumalt nii maksumaksja kui maksuhalduri seiskohtadest vaadatuna. Autori hinnangul on kohtupraktika ja arvamused artiklite kaudu näha, kuidas õigus toimib ja mida selle toimimisest mõtlevad maksumaksjad, õigusteadlased ja juristid.

# 1 Võrdse kohtlemise põhimõtte õigusteoreetilised alused

## 1.1 Võrdsuspõhiõigust reguleerivad tähtsamad õigusnormid

Võrdse kohtlemise põhimõtte järgimise osas omavad Eesti jaoks tähtsust rahvusvahelise allikana siduvad rahvusvahelised inimõiguste-alased konventsioonid ning kohtupraktika. Diskrimineerimise keelamine on sätestatud EIÕK artiklis 14, ning selle lisaprotokollis nr 12 artiklis 1 (lisaprotokoll 12 ei ole Eesti suhtes veel ratifitseeritud).

Põhiseaduse § 3 kohaselt on rahvusvahelise õiguse üldtunnustatud põhimõtted ja normid Eesti õigussüsteemi lahutamatu osa.<sup>12</sup> Põhiseaduse täiendamise seaduse<sup>13</sup> § 2 sätestab, et Eesti kuulumisel Euroopa Liitu kohaldatakse PS-t, arvestades liitumislepingust tulenevaid õigusi ja kohustusi. Nii on leidnud ka riigikohus oma otsuses nr 3-3-1-49-07<sup>14</sup>, et EL õigust rakendava liikmesriigi õigus ei tohi olla vastuolus EL õigusega. Liitumislepinguga seoses võttis Eesti endale kohustuseks täita ühenduse õigusakte. Ühenduse esmase õiguse moodustavad omaaegsed ühenduste asutamislepingud ning neid muutvad lepingud ja liitumisaktid.

Täna on põhiliseks alusdokumendiks EL toimimise leping<sup>15</sup> (edaspidi ELTL). Maksustamist puudutavad eelkõige ELTL artiklid 30-32 ja 110-113.<sup>16</sup> Võrdsus on ELL (edaspidi Euroopa Liidu leping<sup>17</sup>) artikkel 2<sup>18</sup> järgi üks väärtustest, millele EL rajaneb. Esile

---

<sup>12</sup> K. Merusk (jt) PõhiSK § 3/3.

<sup>13</sup> Eesti Vabariigi põhiseaduse täiendamise seadus. – RT I 2003, 64, 429.

<sup>14</sup> RKHKo 13.11.2007, 3-3-1-49-07, p 9; RKHo 15.10.2006, 3-3-1-33-06, p 23.

<sup>15</sup> Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. [Endine Euroopa Ühenduse asutamislepingu konsolideeritud redaktsioon (edaspidi asutamisleping) artikkel 12 lg 1, mis muudeti Lissaboni lepinguga]. Leping jõustus 01.12.2009. – Arvutivõrgus:

<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ET&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%206655%202008%20REV%207> (4.04.2014); (vt A. Lott. Euroopa Liidu arengusuunad ja Eesti põhiseadus.–Juridica 2013/ I, lk 4-5).

<sup>16</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 41.

<sup>17</sup> Maastrichti lepinguga muudeti eelnevaid aluslepinguid ja rajati EL, mis tugineb kolmele sambale – Euroopa ühendused, ühine välis- ja julgeolekupoliitika (ÜVJP) ning koostöö justiits- ja siseasjades (JSK). ELi laienemist silmas pidades viidi Amsterdamis lepinguga sisse kohandused, mida oli vaja ELi tõhusamaks ja demokraatlikumaks toimimiseks. Maastrichtis 7. veebruaril 1992. aastal allkirjastatud EL leping jõustus 1. novembril 1993. aastal. Amsterdamis 2. oktoobril 1997. aastal allkirjastatud Amsterdamis leping, millega muudeti EL lepingut, Euroopa ühenduste asutamislepinguid ja teatavaid nendega seotud õigusakte, jõustus 1. mail 1999. aastal. – Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/et/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_1.1.3.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/et/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.1.3.html) (5.04.2014).



tuleb aga tõsta ELL artiklit 9<sup>19</sup>, mis sätestab EL kodanike võrdsuse põhimõtte, ning ELTL<sup>20</sup> artiklit 18, mis sisaldab üldist keeldu diskrimineerida kodakondsuse alusel. Lisaks tuleb arvestada EL põhiõiguste hartaga<sup>21</sup> artikli 15<sup>22</sup> (3), 20<sup>23</sup>, 21<sup>24</sup> ja 23<sup>25, 26</sup>.

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 123<sup>27</sup> näeb ette olukorra, kui Eesti seadus on vastuolus riigikogu poolt ratifitseeritud välislepinguga, siis kohaldatakse välislepingut. Seega annab antud paragrahvi tõlgendus alust väita, et õigusaktide hierarhiat silmas pidades asuvad ratifitseeritud välislepingud küll PS-st alamal, samas aga seadusest kõrgemal positsioonil. Välislepingu ülemuslikkus on kirjas ka maksuõiguse üldosas MKS § 1<sup>28</sup> lg 5 ning ka eriosas TuMS § 6 lg 5<sup>29, 30</sup>. Inimõiguste ja vabaduste kaitses omab võrdse kohtlemise printsiip

---

<sup>18</sup> ELL artikkel 2 sätestab: “Liit rajaneb sellistel väärtustel nagu inimväärikuse austamine, vabadus, demokraatia, võrdsus, õigusriik ja inimõiguste, kaasa arvatud vähemuste hulka kuuluvate isikute õiguste austamine. Need on liikmesriikide ühised väärtused ühiskonnas, kus valitsevad pluralism, mittediskrimineerimine, sallivus, õiglus, solidaarsus ning naiste ja meeste võrdõiguslikkus”.

<sup>19</sup> ELL artikkel 9 sätestab: “Liit järgib kogu oma tegevuses oma kodanike võrdsuse põhimõtet, mille kohaselt kohtlevad liidu institutsioonid, organid ja asutused kodanikke võrdselt. Iga isik, kellel on mõne liikmesriigi kodakondsus, on liidu kodanik. Liidu kodakondsus täiendab, kuid ei asenda liikmesriigi kodakondsust”.

<sup>20</sup> ELTL artikkel 18 lg 1 sätestab: “Ilma et see piiraks aluslepingutes sisalduvate erisätete kohaldamist, on aluslepingutes käsitletud valdkondades keelatud igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel”.

<sup>21</sup> EL põhiõiguste harta. Arvutivõrgus –

<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ET&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%206655%202008%20REV%207> (4.04.2014).

<sup>22</sup> Artikkel 15 lg 3 sätestab: “Kolmandate riikide kodanikel, kellel on luba töötada liikmesriikide territooriumil, on õigus liidu kodanikega võrdsetele töötingimustele”.

<sup>23</sup> Artikkel 20 sätestab: “Kõik on seaduse ees võrdsed”.

<sup>24</sup> Artikkel 21 lg 1 sätestab: “Keelatud on igasugune diskrimineerimine, sealhulgas diskrimineerimine soo, rassi, nahavärvuse, etnilise või sotsiaalse päritolu, geneetiliste omaduste, keele, usutunnistuse või veendumuste, poliitiliste või muude arvamuste, rahvusvähemusse kuulumise, varalise seisundi, sünnipära, puute, vanuse või seksuaalse sättumuse tõttu”. Artikkel 21 lg 2 sätestab: „Igasugune kodakondsuse alusel diskrimineerimine on aluslepingute reguleerimisalas keelatud, ilma et eelõeldu piiraks nende erisätete kohaldamist”.

<sup>25</sup> Artikkel 23 sätestab: “Naiste ja meeste võrdõiguslikkus tuleb tagada kõikides valdkondades, kaasa arvatud tööhõive, töö ja palk”.

<sup>26</sup> O. Kask (jt) PõhiSK § 12/1.1. ja 1.1.1.

<sup>27</sup> L. Mälksoo (jt) PõhiSK § 123/3.

<sup>28</sup> MKS § 1 lg 1 p 5 sätestab: “Kui käesolev seadus või maksuseadus on vastuolus riigikogu ratifitseeritud välislepingus sätestatuga, kohaldatakse maksustamisel välislepingu sätteid”.

<sup>29</sup> TuMS § 6 lg 5 sätestab: “Kui välislepingu alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatust soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut”.

<sup>30</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 40.

märkimisväärtset kohta nii rahvusvahelisel tasandil kui ka regionaalsel tasandil ning on olulise tähendusega Euroopa Liidu (edaspidi EL) õiguses.<sup>31</sup>

Eesti õiguses sätestab PS § 12 üldised võrdsuspõhiõigused ja diskrimineerimiskeelu, mille eesmärk on tagada õiguse ühetaoline kohaldamine. Õigussüsteemi ühtlustamiseks on seega seadusandja roll tagada ühiskonnaliikmetele rahvusvahelise õiguse üldtunnustatud põhimõtetest ja normidest kinnipidamine. Võrdsuspõhiõiguste tõlgendamisel on Eesti jaoks olulised EL esmases ja teiseses õiguses ning rahvusvahelistes lepingutes sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtted ja neile pädevate organite poolt antavad tõlgendused ja kohtupraktika.

Euroopa Inimõiguse ja põhivabaduste kaitse konventsioonis kui ka EL võrdse kohtlemise direktiivides sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtet tuleb nii kohtutel kui prokuröril kohaldada, ilma et menetlusosaline oleks sellele tuginenud. Nii õigusemõistjad kui ka kohtud peavad otsustama, kas esitatud eluliste faktiliste asjaolude põhjal alгатada ebavõrdse kohtlemise menetlus või mitte.<sup>32</sup>

Käesolevas töö osas leiavad käsitlemist võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamisega seotud olulisemad rahvusvahelise ja siseriiklike õiguse allikad. Autor käsitleb töö piiratud mahu tõttu võrdse kohtlemise käsitlust EIÕK-i, PS-e, EL-u õiguse ning MKS-s reguleeritud õigusdogmaatilikal ning kohtupraktikal.

## **1.2 Võrdse kohtlemise põhimõtte Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioonis**

Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni järgi on konventsioonis sätestatud alused liikmeriikidele õiguslikult siduvad, et tagada mitmesugused inimõigused

---

<sup>31</sup> A. Dashwood, S. O'Leary. Pinciple of Equal treatment in EC Law. Sweet & Maxell: 1997, 167.  
D. Shelton. Protecting human rights in a globalized word. – Arvutivõrgus:  
[http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/law/lawreviews/journals/bciclr/25\\_2/06\\_FMS.htm](http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/law/lawreviews/journals/bciclr/25_2/06_FMS.htm). (25.04.2014).

<sup>32</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat. Euroopa Põhiõiguste amet 2010. Euroopa Nõukogu 2010.a. Luxembourg: Euroopa Liidu Väljaannete Talitus 2011, lk 12. –Arvutivõrgus:  
[http://fra.europa.eu/sites/default/files/fra\\_uploads/1510-FRA\\_CASE\\_LAW\\_HANDBOOK\\_ET.pdf](http://fra.europa.eu/sites/default/files/fra_uploads/1510-FRA_CASE_LAW_HANDBOOK_ET.pdf)  
(21.03.2014).

igale nende jurisdiktsiooni alla kuuluvale inimesele (mitte üksnes kodanikele).<sup>33</sup> Eesti jaoks siduvaks,<sup>34</sup> kõige olulisemaks lepinguks saab pidada EIÕK-i artiklit 14, mis sätestab diskrimineerimise keelu – käesolevas konventsioonis sätestatud õiguste ja vabaduste kasutamine tagatakse ilma mingi diskrimineerimiseta selliste tunnuste alusel nagu sugu, rass, nahavärvus, keel, usutunnistus, poliitilised või muud veendumused, rahvuslik või sotsiaalne päritolu, rahvusvähemusse kuuluvus, varanduslik, sünni või muu seisund.

Märkimist väärib siinkohal veel EIÕK-i protokoll 12<sup>35</sup> artikkel 1, mis lisab üldise võrdsusõiguse täiendades senist EIÕK-i artiklist 14 tulenevat aktsessorset ja üksnes teiste konventsiooniõiguste kasutamisuhtudele laienevat garantiid iseseisva subjektiivse konventsiooniõigusega.<sup>36</sup> Selle jõusseastumisel kehtestab EIÕK-i protokoll 12 liikmeriikidele juba autonoomse diskrimineerimise keelu ega ole enam sõltuv ainuüksi konventsioonis sätestatud õigustest ja vabadustest, vaid oleks mõeldud võrdse kohtlemise kui iseseisva põhiõiguse loomiseks ja kaitseks ning kehtestaks olukorra, kus avaliku võimu esindaja ei tohi kedagi diskrimineerida protokoll 12 artikkel 1 toodud tunnuste alusel.<sup>37</sup>

Õiguslikult siduv on Eestile EIÕK-i artikkel 14, mis kohustab tagama konventsioonis ja selle lisaprotokollides sätestatud õigused ja vabadused ilma mingi diskrimineerimiseta. Konventsiooni järgi tähendab isikute ebavõrdne kohtlemine isiku põhivabaduse kitsendamist, mida tuleb kaitsta. Artikkel 14 sõnastuses “sellise tunnuste alusel nagu” ja “muu seisund” näitab, et loetelu ei ole lõplik. Seega on võrdsuse põhimõtte kohaldamiseks ka EIÕK-i põhjal jäetud suhteliselt lai tõlgendusruum. Nii saab artiklit 14 kasutada üksnes koostoimes mõne konventsioonis sisalduva õiguse või vabadusega ning selleks ei pea

---

<sup>33</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 12.

<sup>34</sup> Eesti Vabariik on konventsiooni osalisriik alates 16. aprill 1996.

<sup>35</sup> EIÕK lisaprotokoll nr 12 avatud allkirjastamiseks Roomas 4. novembril 2000. Eesti kirjutas nimetatud protokollile alla sellel päeval, kuid pole seda veel ratifitseerinud. – Arvutivõrgus: <http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/ChercheSig.asp?NT=177&CM=&DF=&CL=ENG> (26.03.2014). Mistõttu protokoll ei ole Eesti suhtes õiguslikult siduv. Seetõttu rakendub Eesti suhtes konventsiooni põhiteksti artikkel 14. Arvutivõrgus – <http://conventions.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/177.htm> (26.03.2014).

<sup>36</sup> O. Kask (jt) PõhisK§ 12/1.1.2.

<sup>37</sup> Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. Täiendatud protokolliga nr 11. Tallinn: Euroopa Nõukogu Tallinna Infotalitus 2005, 63-64. ((R. Maruste on avaldanud oma seisukohta, et põhjuseks, miks enamik Euroopa Nõukogu liikmesriike ei ole EIÕK protokoll 12 ratifitseerinud on protokoll 12 peaaegu kõike hõlmav sisu ning sellest tulenev põhjendatud kartus, et nii Strasbourgi kui ka riigisisese kohtu ületatakse üle kõikvõimalike kaebustega. (vt R. Maruste. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus. – Juridica 2008/II, lk 68-69)).

tingimata tuvastama mõne konventsioonis sätestatud õiguse või vabaduse rikkumist. Piisab, kui probleem kui selline jääb konventsiooniga kaitstavate õiguste ja vabaduste valdkonda. Mistõttu ei kerki diskrimineerimise probleem päevakorda, kui see ei seonu mõne konventsiooniga kaitstud õiguse või vabadusega.<sup>38</sup>

Konventsioonis kehtestatud alustel tuleb sarnases olukorras isikuid kohelda samamoodi ja mitte ebasoodsamalt üksnes põhjusel, et neil on teatud kaitstav tunnus. Euroopa Inimõiguste Kohus<sup>39</sup> (edaspidi EIK) on oma otsuses nr 42184/05<sup>40</sup> asunud seisukohale, et diskrimineerimise korral peab esinema „inimeste erinev kohtlemine analoogsetes või suhteliselt sarnastes olukordades”, mis tuleneb “kindlaksmääratavatest tunnustest”. Lisaks sellele peab olema võrdse kohtlemise õiguses sätestatud, et eri olukordades olevaid isikuid tuleb kohelda erinevalt sellel määral, mil see on vajalik, et tagada neile konkreetsete võimaluste kasutamine teistega võrdsetel alustel. Mistõttu soovitatakse nii praktikas kui ka kindlate eeskirjade koostamisel arvestada EIÕK kaitstavaid tunnuseid.<sup>41</sup>

Nii on ka EIK oma otsuses nr 34369/97<sup>42</sup> sedastanud, et “õigus mitte olla diskrimineeritud EIÕK alusel tagatud õiguste kasutamisel rikutakse ka siis, kui riigid [...] ei kohtle märkimisväärselt erinevas olukorras olevaid isikuid erinevalt”. Selles asjas koheldi õigustamatult ühte gruppi kuuluvana kõiki, kes olid varem karistatud, vaatamata karistuse sisule. Seega ei võtnud riik kohaselt arvesse inimeste oluliselt erinevaid olukordi, mis tõi kaasa artiklite 9 ja 14 rikkumise.

Seega on oluline diskrimineerimise tuvastamiseks välja selgitada nn omavahel võrreldavad õigussubjektid, kellega samaväärset olukorda võrrelda ning veenda kohut, et teisi isikuid koheldakse või võidakse kohelda soodsamalt, kusjuures ainus nendevaheline erinevus on

---

<sup>38</sup> R. Maruste. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus, lk 69.

<sup>39</sup> Euroopa Inimõiguste kohus. (European court of human right)–Arvutivõrgus: – <http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home> (28.03.2014).

<sup>40</sup> EIKo, 16. 03 2010, 42184/05, *Carson ja teised vs. Ühendkuningriik* p. 61; vt EIKo, 13. 11.2007, 57325/00, *D.H. ja teised vs. Tšehhi Vabariik* p. 175; 29.04.2008, 13378/05, *Burden vs. Ühendkuningriik* p. 60.

<sup>41</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 21.

<sup>42</sup> EIK, 06. 04 2000, nr 34369/97, *Thlimmenos vs. Kreeka*, p 44; vt ka EIK 29.04.2002, nr 2346/02, *Pretty vs. Ühendkuningriik*, punkt 88. (vt R. Maruste. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus, lk 69).

kaitstav tunnus. Näiteks ei ole võimalik omavahel võrrelda nägijat vaegnägijaga. Seega peab olema tuvastatav ebasoodsa kohtlemise ja kaitstava tunnuse vahelise põhjusliku seose olemasolu ning selle nõude täitmiseks tuleb esitada vaid küsimus, kas isikut oleks koheldud ebasoodsamalt kui tema sugu, rass, vanus või mis tahes muu kaitstav tunnus oleks olnud teistsugune. Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, tuleb hinnata, kas aset on leidnud otsene diskrimineerimine, st kas ebasoodsam kohtlemine on seotud kaitstava tunnusega, mida ei saa lahutada konkreetsest küsimusest, mille suhtes kaebus esitati.<sup>43</sup>

Nii võib öelda, et kohtud on kaitstavate tunnuste ulatust laialt tõlgendanud ning ebavõrdne kohtlemine võib aset leida olukordades, kus isikul endal otseselt kaitstud omadus puudub. Otsene diskrimineerimine<sup>44</sup> erineb kaudsest diskrimineerimisest selle poolest, et kaudse diskrimineerimise<sup>45</sup> aspektideks on neutraalne eeskiri või tava, mis mõjutab nn kaitstava tunnuse põhjal määratlevat rühma oluliselt kahjulikumalt võrreldes teiste samas olukorras olevate isikutega, st kaudse diskrimineerimisega on tegu siis, kui erineva kohtlemise asemel pööratakse tähelepanu erisugusele mõjule.<sup>46</sup> Nii on ka kaudsel diskrimineerimisel oluline tuvastada omavahel võrreldavad õigussubjektid, et teha kindlaks, kas teatava eeskirja, kriteeriumi või tava mõju on mõnele isikule oluliselt kahjulikum kui teistele samalaadses olukorras isikutele.

Nii on ka EIK oma otsuses nr 57325/00<sup>47</sup> määratlenud kaudse diskrimineerimise, mille kohaselt “erinev kohtlemine võib esineda küll neutraalselt sõnastatud, ent teatavat rühma diskrimineerivast üldisest poliitikast või meetmest tuleneva ebaproportsionaalselt kahjuliku mõjuna“. Seega soovitatakse, et kõikidele isikutele võrdse kohtlemise tagamiseks oleks tööandjatel ja teenusepakkujatel kehtestatud erimeetmeid, et kohandada eeskirju ja tavasid

---

<sup>43</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 24. (Vt R. Maruste. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus, lk 69-70).

<sup>44</sup> Otsese diskrimineerimisega on tegemist siis, kui avaliku võimu akt või meede seab teadlikult, otseselt ja vahetult konkreetse isiku või isikute grupi ilma kohase õigustusega ebavõrdsesse olukorda. (Vt R. Maruste. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus, lk 69-70).

<sup>45</sup> Kaudse diskrimineerimisega on tegu siis, kui poliitika, praktika või abinõu, mis on väliselt neutraalses sõnastuses ja taotleb õigustatud eesmärgi, seab siiski osa inimesi ebavõrdsesse olukorda ehk diskrimineerib gruppi inimesi ilma sellekohase otsese eesmärgita. (Vt R. Maruste. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus, lk 69-70).

<sup>46</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 29-30.

<sup>47</sup> EIKo 13.11.2007, 57325/00, *D.H. ja teised vs Tšehhi Vabariik*, p 184; EIKo 9.06.2009, 33401/02, *Opuz vs Türgi*, p 183.

teistsuguste tunnustega isikutele. Seega on EIK käsitlesest näha, et EIÕK pinnalt saab ebasoodsama kohtlemise õigustatust pidada õigustatuks, kui see on objektiivselt mõistlikult põhjendatud.

EIÕK järgi saab üldist õigustust kasutada nii otsese kui ka kaudse diskrimineerimise puhul. Ka EIK on oma otsuses nr 13378/05<sup>48</sup> leidnud, et “sisuliselt sarnastes olukordades olevate isikute erinev kohtlemine[...] on diskrimineeriv juhul, kui seda ei saa objektiivselt ja mõistlikult põhjendada; st seda kui sellega ei püüta saavutada seaduslikku eesmärki või kui kasutatud vahendid ja taotletava eesmärgi vaheline suhe ei ole mõistlikult proportsionaalne“. Oluline on märkida, et selleks, et erinev kohtlemine oleks põhjendatud, tuleb näidata, et asjaomase eeskirja või tavaga taotletakse seaduslikku eesmärki ning selle eesmärgi saavutamiseks valitud vahendid (st meede, millest erinev kohtlemine tuleneb) on proportsionaalsed ja eesmärgi saavutamiseks vajalikud. Selleks, et määrata kindlaks, kas erinev kohtlemine on proportsionaalne, peab kohus olema veendunud, et eesmärki ei ole võimalik saavutada muude vahenditega, mille puhul võrdse kohtlemise õigustust vähem rikutakse, st tuleb tõendada, et esinev halvemus on minimaalne võimalik kahju, mida on vaja taotletava eesmärgi saavutamiseks ning taotletav eesmärk on asjaomase rikkumise taseme põhjendamiseks piisavalt tähtis.<sup>49</sup>

Nii näiteks leidis EIK oma otsuses nr 18650/09<sup>50</sup>, et “lahknevusi kohtupraktikas tuleb aktsepteerida, see on oluline, et tagada kohtute sõltumatus. Kaks erineva sisuga otsust kõrgemal seisva kohtu poolt ei ole iseenesest õiguskindluse põhimõtte rikkumine siis, kui seda põhjendavad erinevad faktilised asjaolud. Kuid pikaajaline ja sügavalt vastuoluline riigi kõrgeima kohtu praktika teatud küsimuse lahendamisel rikub õiguskindluse põhimõtet“. Siinkohal võiks välja tuua veel teise EIK kohtulahendi otsuse nr 34796/0<sup>51</sup>, kus EIK leidis, et “õiguskindluse põhimõttest ei tulene õigust ühetaolistele madalama astme kohtulahenditele analoogilistes asjades, sest ühetaolise kohtupraktika kujunemine võtab aega. Seetõttu ei ole vastandlike kohtulahendite talumise kohustus teatud aja kestel vastuolus õiguskindluse põhimõttega“.

---

<sup>48</sup> EIK 29.04.2008, 13378/05, *Burden vs. Ühendkuningriik*, punkt 60.

<sup>49</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 44-45.

<sup>50</sup> EIKo 10.04.2012, 18650/09, *Tomic jt vs Montenegro*.

<sup>51</sup> EIKo 10.05.2012, 34796/09, *Albu jt vs Rumeenia*.

Tulenevalt EIÕK ning EIK käsitlest saab järeldada, et EIK on kujundanud diskrimineerimise hindamiseks kindlad põhimõtted ja metoodika, nimelt on ebavõrdse kohtlemise põhimõtte tuvastamise oluliseks hindamiskriteeriumiks võrreldavus ja objektiivne õigustus. Seega tuleb tuvastada, kas isikut on koheldud ebasoodsamalt võrreldes sellega, kuidas on koheldud või võidakse kohelda teist samalaadses olukorras olevat isikut ning kas ebavõrdseks kohtlemiseks on seadusest tulenev õigustus. Kuigi EIÕK sätestatud diskrimineerimine ei ole isiku põhiõigus, saab väita, et võrdse kohtlemise põhimõtte on Euroopa õiguse juhtpõhimõtte. Eesti jaoks õiguslikult siduvaks sätteks on EIÕK artikkel 14, mille järgi peab riik tagama konventsioonis ja selle lisaprotokollides sätestatud õigused ja vabadused ilma mingi diskrimineerimiseta. Tegemist on õigussättega, millele tekib õigus tugineda siis, kui konventsiooniga seotud õigusi on diskrimineerival alusel rikutud; näiteks õigus elule, puutumusele, perekonnale jne.

### **1.3 Võrdsuse printsiibi käsitus tulenevalt põhiseadusest**

Võrdse kohtlemise põhimõtte õiguslikud alused tulenevad PS §-st 12, mille kohaselt kõik on seaduse ees võrdsed ning kedagi ei tohi diskrimineerida rahvuse, rassi, nahavärvuse, soo, keele, päritolu, usutunnistuse, poliitiliste või muude veendumuste, samuti varalise ja soolise seisundi või muude asjaolude tõttu.

Paragrahv sätestab õiguse ja inimõiguste rahvusvahelise kaitse fundamentaalse ja üldtunnustatud printsiibi, st seaduse ees võrdsuse ja seaduse võrdse kaitse ning diskrimineerimise keelamise põhimõtte, mille järgi diskrimineerimine on seadusega karistatav ning mis seab seadusandjale kõrgendatud vastutuse kehtestada võrdsusõiguse rikkumise tuvastamiseks ning selle rikkumise karistatavust tagavad õigusnormid. Printsiip seondub ka demokraatliku õigusriigi ning sotsiaalse riikluse põhimõttega (PS § 10). Võrdsusõigust käsitlevad ka PS § 9, § 27 lg 2, § 30 lg 1, § 60 lg 1 ja § 156 lg 1.<sup>52</sup> Nii näiteks

---

<sup>52</sup> R. Maruste. Konstitutsionalism ning põhiõiguste – ja vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 278.

tuleneb ka Saksamaal ühetaolisuse põhimõtte põhiseaduse sätte artiklist 3 GG, mille kohaselt kõik inimesed on seaduse ees võrdsed.<sup>53</sup>

Seadusandja eristas varasemalt üldist võrdsuspõhiõigust (PS §-i 12 lg 1 esimene lause), erilisest võrdsuspõhiõigusest (PS § 12 lg 1 teine lause), kus eriline võrdsuspõhiõigus keelas lahtise loeteluna igasuguse diskrimineerimise sätestatud tunnuste alusel. Alates 2011. a asus RKÜK seisukohale, “et praktika analüüsimise järel ei ole vahetegu PS § 12 lõike 1 esimese ja teise lause diskrimineerimisaluste ning riive legitiimsete eesmärkide vahel põhjendatud“. Nii leiti, et kommenteeritav säte PS § 12 lg 1 uue dogmaatika järgi üldine võrdsuspõhiõigus, mis on ühtne kõikide ebavõrdse kohtlemise aluste suhtes, ning PS § 12 lg 1 teise lauses sätestatud alused kujutavad endast üksnes näilikku loetelu üldise võrdsuspõhiõiguse raames. Seeg on näha, et ka riigikohtupraktika ei ole olnud ühtne ja järjekindel võrdsuspõhiõiguse kaitseala sisutamisel. Nii on ka RKÜK leidnud, “et PS § 12 teises lauses sisalduvate diskrimineerimiskeelu eesmärk on kaitsta vähemusi“. Kohus lisas, et kõiki paragrahvi loetelus toodu tunnuseid ei saa pidada samaväärseks, sest loetelu ei ole lõplik ning teatud juhtudel on tunnused erineva kaaluga. Nii näiteks ei saaks pidada õigustatuks, et diskrimineerimisega oleks tegemist alati keele puhul, kuna keelt on võimalik omandada. Seega ei ole võimalik kedagi teha nägijaks, kui tal on selline tervislik tunnus. Nii on leidnud ka RKÜK oma otsuses nr 3-4-1-12-10<sup>54</sup>, et “juhtudel, kus isik ei saa valida rassi, vanuse, puude, geneetiliste omaduste, k.a. emakeele, siis tuleb üldjuhul ebavõrdseks kohtlemiseks leida kaalukamad põhjendused“. Nii saab aga pidada näiteks eesti keele oskuse omandamise nõuet õigustatuks eestis elama asunud isikutelt PS § 6 alusel, kuna eesmärk on tagada eesti rahvuskeele säilimine.<sup>55</sup>

Lisaks sellele tuleb riigil kõrvalda ja leevendada ka faktilist ebavõrdsust õiguslike meetoditega, st kehtestada erimeetmeid, mida nimetatakse positiivseks diskrimineerimiseks.<sup>56</sup> Erimeetmete kehtestamine on vajalik selleks, et võrdsuspõhiõigused

---

<sup>53</sup> Grundgesetz. - 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1) ... 11. 7. 2012 (BGBl. I S. 1478).

D. Birk. Steuerrecht 1. 12., Auflage. München. C.F.Müller Verlag Heidenberg, 2009.

<sup>54</sup> RKÜK 07.06.2011, 3-4-1-12-10, p 32.

<sup>55</sup> O. Kask (jt) PõhiSK§ 12/1.3.

RKÜKo 07.06.2011, 3-4-1-12-10, p 31; RKPJKo 27.12.2011, 3-4-1-23-11, p 41; sisuliselt ka juba RKPJKo 03.05.2001, 3-4-1-6-01, p 22, kus RKPJK luges rahvuse alusel diferentseerimise § 12 lg 1 esimese lause riiveks.

<sup>56</sup> RKHKo 20.10.2008, 3-3-1-42-08, p 27.



oleksid tagatud kõigile ühiskonnaliikmetele. Nii nõuab võrdsuse printsiip, et võrdseid olukordi tuleb käsitleda võrdselt ning erinevaid olukordi erinevalt. Selle põhimõtte mittejärgimine tähendab diskrimineerimist, juhul kui puuduvad objektiivsed ja mõistlikud põhjendused ebavõrdseks kohtlemiseks.<sup>57</sup>

Ebavõrdse kohtlemise kaitsela seisneb diferentseerimises ehk eristamises nimetatud põhiseaduse § 12 tunnuse alusel, nii tuleb diskrimineerimiskeelu rikkumise tuvastamiseks kõigepealt kindlaks teha eristamine ning teisel astmel selgitada välja, kas see on põhjendatud või mitte. Seega ei oleks põhjendatud eristamine inimeste pikkuse järgi, sest üldjoontes on naised meestest lühemad.<sup>58</sup> Samas on aga õigustatud vanuseline piirang näiteks töökohtadel (päästeamet), kus isiku füüsiline vorm on väga oluline päästetööl, kuid see jälle omakorda ei tähenda seda, et vanuselist piirangu saaks kohaldada päästeameti kontoritöötaja puhul. Seega piisab ebavõrdse kohtlemise tuvastamisel, kui on näha, et see on neutraalse akti või toimingu objektiivne tulemus.

Nii näiteks on RKPJK oma otsuses 3-4-1-6-01<sup>59</sup> pidanud lahendama rahvuse alusel diskrimineerimise küsimust, kus kohus tuvastas, et “ebavõrdne kohtlemine ilmneb, kui võrrelda mitte-eestlast, kellel on eestipärane perekonnanimi, ja mitte-eestlast, kelle perekonnanimel on võõrkeelne kuju. Mitte-eestlane, kelle perekonnanimel on võõrkeelne kuju, saab võtta võõrapärase perekonnanime, kuna aga mitte-eestlane, kellel on eestipärane perekonnanimi, sellist nime võtta ei saa. Selline vahetegu on meelevaldne ja rikub Põhiseaduse § 12 lg 1 esimeses lauses sätestatud võrdsusõigust“. Samuti on RKTK oma otsuses 3-2-1-37-05<sup>60</sup> pidanud võrdlema vahetegu meessoost ja naissoost isikute erinevate palgatingimuste osas, kus isikud teevad samaväärset tööd, kuid on maksustatud erinevalt, kus hageja tugines sellel, et keelatud on kehtestada eri soost töötajatele sama või võrdväärse töö eest erinevaid palgatingimusi, kuid kõik viidatud isikud olid hagejaga samast soost. Kohus leidis selles asjas, et “töölepingu seaduse § 26 sätestab tingimused, mis peavad olema kirjas töölepingus. Kolleegiumi arvates ei saa seda sätet tõlgendada nii, et see annab

---

<sup>57</sup> R. Maruste. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja –vabaduste kaitse, 278-279. (vt RKÜKo 17.03.2003, 3-1-3-10-02 p 36; RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02 p 13; RKPJKo 12.06.2002, 3-4-1-6-02, p 10; RKPJKo 01.10.2007, 3-4-1-14-07, p 13).

<sup>58</sup> O. Kask (jt) PõhiSK § 12/3.1.

<sup>59</sup> RKPJKo 03.05.2001, 3-4-1-6-01, p 22.

<sup>60</sup> RKTKo 28.04.2005, 3-2-1-37-05, p 9; RKÜKo 20.11.2009, 3-3-1-41-09, p-d 21, 42, 51.

iseseisva aluse nõuda tööandjapoolse diskrimineerimise tuvastamist ning selle tuvastamisel muuta töölepingut. Töölepingu seaduse § 26 ei sätesta aluseid töölepingu muutmise kohta seoses töötaja diskrimineerimisega“.

Ebavõrdse kohtlemise hindamiseks tuleb seega esiteks moodustada omavahel võrreldavad grupid, st kes ja kas on kellegagi omavahel võrdne või võrreldavad. Seega keeldu kohelda võrdseid ebavõrdselt on rikutud, kui kahe võrreldava isiku, isikute grupi või olukorra ebavõrdne kohtlemine on meelevaldne. Teiseks tuleb hinnata, kas erinevaks kohtlemiseks on mõistlik põhjus, st meelevaldseks saab ebavõrdset kohtlemist lugeda siis, kui selleks ei leidu mõistlikku põhjust. Seega, kui on olemas mõistlik ja asjakohane põhjus, on ebavõrdne kohtlemine ka seadusloomes põhjendatud. Mõistlik ja asjakohane on põhjus siis, kui see on mõõdukas. Mõõdukuse hindamisel tuleb aga lähtuda olukorra raskusastmest.<sup>61</sup> Ka riigikohus on võrreldamatuse teooriat palju käsitletud ning asunud tänaseks seisukohale, et põhimõtteliselt on kõik kõigiga võrreldavad.<sup>62</sup>

Võrdsuspõhiõigust kohaldatakse nii originaarselt kui aktsessoriselt, st et kui kontrollitakse eraldi ebavõrdse kohtlemise põhiseaduspärasust, siis kohaldatakse originaarselt võrdsuspõhiõigust<sup>63</sup> ning kui seda kohaldatakse mõne teise põhiõigusega koosmõjus või mõne teise põhiõigusega kohaldamise raames, siis kohaldatakse aktsessoriselt võrdsuspõhiõigust<sup>64</sup>.<sup>65</sup> Samas peab tõdema, et üldise võrdsuspõhiõiguse kaitseala riive määratlemisel ei ole riigikohtu praktika päris üheselt mõistetav, ühtne ja järjekindel.<sup>66</sup> Nii on ka RKÜK täpsustanud, et üldise võrdsuspõhiõiguse riive seisneb sarnases olukorras olevate isikute ebavõrdses kohtlemises.<sup>67</sup>

---

<sup>61</sup> O. Kask (jt) PõhiSK § 12/1.3.; 2.2.3.

RKPJKo 03.04.2002, 3-4-1-2-02, p 17; RKÜKo 14.11.2002, 3-1-1-77-02, p 22; RKPJKo 30.09.2008, 3-4-1-8-08, p 27, 32, 35.1. (Vt. L. Kanger. Võrdse kohtlemise ja diskrimineerimise alased kaasused Eesti Vabariigi Riigikohtu praktikas. Riigikohtu analüüs, oktoober 2007. Arvutivõrgus: - [http://www.riigikohus.ee/vfs/682/t6lkimiseks\\_MEMO-eriraportoor%20\(L\\_Kanger\).pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/682/t6lkimiseks_MEMO-eriraportoor%20(L_Kanger).pdf) (14.04.2014)).

<sup>62</sup> RKPJKo 30.09.2008, 3-4-1-8-08, p 24.

<sup>63</sup> RKPJKo 30.09.2008, 3-4-1-8-08, p 19.

<sup>64</sup> RKPJKo 21.01.2004, 3-4-1-7-03, p-d 25, 40.

<sup>65</sup> O. Kask (jt) PõhiSK § 12/1.4.1; 1.4.2.

<sup>66</sup> O. Kask (jt) PõhiSK § 12/2.1.3.

<sup>67</sup> RKÜKo 03.01.2008, 3-3-1-101-06, p 24; RKPJKo 27.12.2011, 3-4-1-23-11, p 42.

Seega kui lähtuda õigusriigile omastest põhimõtetest ning PS § 12 sättest, peavad kõik riigikogu poolt vastu võetud seadused olema kooskõlas PS-ga. Seega peab isikutele kohaldatav õigus ning seadused olema kõikide suhtes ühetaolised. Kui riigikogu seaduse vastu võtab, peab see vastama võrdse kohtlemise põhimõttele täpsustamata mingit kindlat valdkonda. Seega, kui lähtuda paragrahvis sätestatust, võib võrdsuspõhiõigust tõlgendada nii positiivse kui ka negatiivse sättena. Positiivseks saab pidada sätte mõju, mis avaldub selles, et selle kõikehõlmav tõlgendus võimaldab sisustada võrdse kohtlemise põhimõtet kui õiguse üldprintsipi vastavalt muutustele ja arengule ühiskonnas. Negatiivseks saaks pidada sätte kõikehõlmavat tõlgendust, mistõttu sätte kohaldamine võib jääda paljudele isikutele arusaamatuks ning sellest tulenevalt võib jääda põhiseadusest tulenev õiguskaitse ebaefektiivseks.

Seetõttu on autori arvamuse järgi vajadus kehtestada üksikseaduste olemasolu, mis põhiseaduse normi lahti seletaksid ning sätestaksid konkreetsed juriidilised tagajärjed võrdsuse põhimõtte rikkumise puhuks. Sätte kõikehõlmav sisu ei pruugi tagada isikutele piisavat kaitset, seda juba seetõttu, et teistele põhiõiguste normidele tuginedes annab tulemuslikuma kaitse kui võrdsuse printsiip. Seega võib järeldada, et põhiseaduses kehtestatud võrdse kohtlemise tagamise norm peaks tagama kodanike õiguskaitse, kuid oma kõikehõlmava regulatsiooni tõttu ei ole võimalik sellele isikutele tugineda, kuna puuduvad täpsustavad rakendussätted.

Siinkohal tooks autor välja 2013. a Eestis teostatud uuringuaruande kokkuvõtte seoses võrdse kohtlemise edendamise ja teadlikkuse välja selgitamise kohta. Läbiviidud uuringu käigus analüüsiti võrdse kohtlemise edendamist ning ebavõrdse kohtlemise ilminguid Eesti tööturul rahvuse, rassilise kuuluvuse, nahavärvi ja keele tõttu ning mõõdeti ka Eesti elanike teadlikkust võrdsest kohtlemisest laiemalt. Uuringu kokkuvõttes leidsid autorid, et üle poole vastajatest arvas, et elanikkonnal puudub info, mida tuleks teha, kui langetakse diskrimineerimise ohvriks, samuti leiti, et ka eri tasandi ametnikel puudub arusaam ja õigusteoreetilised teadmised võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamise regulatsiooni osas.<sup>68</sup> Vastavasisulise uuringu läbiviimise pinnalt on võimalik järeldada, et isikud ei ole väga

---

<sup>68</sup> K. Kallas. K. Kaldur. M. Raudsepp (jt). Võrdse kohtlemise edendamine ja teadlikkus Eestis. Uuringuaraanne 2013. Tartu: Balti Uuringute Instituut, 2013, lk 19, 71.

teadlikud võrdse kohtlemise põhimõtte ja seaduse ühetaolise kohaldamise käsitlest, seega võib olla mõistetav, miks ei ole ka kohtupraktika järjekindel.

Eesti õiguskorras võrdset kohtlemist reguleerivaks eriseaduseks saab pidada tänaseks võrdse kohtlemise seadust<sup>69</sup> ja soolise võrdõiguslikkuse seadust<sup>70</sup>, mille eesmärk on tagada isikute kaitse diskrimineerimise eest rahvuse (etnilise kuuluvuse), rassi, nahavärvuse, usutunnistuse või veendumuste, vanuse, puude või seksuaalse sättumuse alusel. Nimetatud seadus reguleerib võrdse kohtlemise põhimõtte reguleerimist töösuhetes ja sotsiaalhoolekandes. Välja on jäetud “varalise ja sotsiaalse seisundi” ja “muude asjaolude” tõttu võrdset kohtlemist reguleerivad sätted, mis peaks välja kujunema läbi kohtupraktika. Siinkohal oleks oluline märkida, et kuigi seadusandja peaks välja andma seadusi ning looma stabiilsust ning korrapära ühiskonnas, siis ei saaks pidada õigustatuks võrdsuse põhimõtte sisustamist kohtute ülesandeks jätmist. Kohtud ei saa olla seadusandja rollis. Kohus peab hindama, kas tekkinud olukorras on isiku põhiõigusi riivatud või mitte.

Autori arvamuse kohaselt leidub küll ühetaolise kohtlemise ja diskrimineerimise alaseid norme erinevates õigusaktides, mis võrdset kohtlemist suuremal või vähemal määral siiski sisaldavad, kasvõi MKS 15 lg 1<sup>71</sup>. Samas, kui aga konkreetne regulatsioon võrdse kohtlemise põhimõtte sisustamisel puudub, võib tõusetuda küsimus, missugustel alustel näiteks riigikohus kohtule esitatud hagiavaldust läbi vaatab. Üldiselt põhineb kohtunik otsuse tegemisel oma sisetundel ja siseveendumusel<sup>72</sup>, otsuse tegemise aluseks on enamikel juhtudel kodanike õiguste riivamine või õiguskantsleri taotlus hinnata kehtiva seaduse vastavust põhiseadusega. Eeldatavasti on seadusandja jätnud suurema kaalutlusruumi kohtule hindamaks ebavõrdset kohtlemist. Siit aga tekib omakorda küsimus, kes on õigustatud ja mis alustel otsustama, et diskrimineerimine on sama tõsine või lubamatu, kui juba põhiseaduses loetletud alus, seega kui see on kohtu ülesanne, siis sellisel juhul on

---

<sup>69</sup> Võrdse kohtlemise seadus. – RT I 2008, 56, 315.

<sup>70</sup> Soolise võrdõiguslikkuse seadus. – RT I 2004, 27, 181 ... RT I, 26.04.2013, 9.

<sup>71</sup> MKS § 15 lg 1 lg sätestab: “Rahandusministeeriumil ja riikliku maksu maksuhalduril on õigus anda käesoleva seaduse ja maksuseaduste selgitamiseks ning tutvustamiseks selgitusi ja juhendeid, mille eesmärk on tagada seaduste ühetaoline kohaldamine”. (MKS § 15 lg 1 kohaldamise osas peatub autor hiljem.)

<sup>72</sup> K. Kerstna-Vaks on sedastanud, et kohtunik kui kirjutaja peaks kirjutama ratsionaalselt. See aga on paljuski sisetunde ja siseveendumuse küsimus. Kindlasti ei peaks ratsionaalsus tähendama lahendi põhistamata jätmist. Kirjutamisel tuleb arvestada asja olemust ja vaidluse sisu. ((Vt Kohtunik kui menetluse juht, analüüsija, kirjutaja. – Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/vfs/1101/KF-Vaks.pdf> (10.04.2014).)

tegemist kohtu diskretsiooniotsusega. Kohus teeb otsuse kohtuasja raames oma sisetundel ja siseveendumusel arvestades kohtupraktikas välja kujunenud põhimõtetega ning kui seda pidada õigustatuks, siis kuidas on kohtupraktikas tagatud ühetaolise kohtupraktika kohaldamine kõikides kohtuastmetes.

Siinkohal tsiteerin riigikohtu halduskolleegiumi T. Antoni seisukohta riigikohtu ja seaduse ühetaolise kohaldamise kohta esitatud ettekandes: T. Anton, et arvamusel, et võrdsus seaduse ees tähendab seda, et kõigile tuleb kohaldada seadust ühesuguselt. Seega tuleb ka õigusemõistmisel tagada õiguslik, mitte faktiline võrdsus. Faktilise võrdsuse peaks tagama seadusandja ning kui see on tegemata jäänud, tuleks kohtunikul kaaluda põhiseaduslikkuse järelevalvet. T. Anton rõhutab oma ettekandes, et õiguse ühetaoline kohaldamine ei tähenda, et õigusvastast, aga isikule soodsamat kohaldamist peab laiendama ka teiste vaidluste lahendamisele. Seega peaks tähendama õiguse ja seaduse ühetaoline kohaldamine õiguse ja seaduse vastavat kohaldamist, mitte aga seaduslikkust ja võimude lahusust eiravat õigusemõistmist. T. Anton on seisukohal, et esimese astme kohtu osas tuleb ühetaoline kohaldamine siduda erinevate kohtumajade ja kohtukoosseisudega ning et kohtulahendid peaksid hindama ka seda, kas on järgitud riigikohtu poolt kujundatud olemasolevat kohtupraktikat. T. Anton on arvamusel, et riigikohtu ülesanne on tagada õiguse ühetaoline kohaldamine ning rõhutab, et selgem seadus, regulatsiooni eesmärgi esitamine ja põhjalik seletuskiri loovad hea aluse seaduse ühetaoliseks kohaldamiseks, kuid paraku tõdetakse, et ka kohtulahendite infosüsteemi (KIS) otsingusüsteem ei võimalda saada põhjalikku ülevaadet seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamise kohta.<sup>73</sup> Seega on näha, et ka kohtute käsitluses tuntakse puudust õiguse ühetaolise kohaldamise selguse, läbipaistvuse ning arusaadavuse järele. Selle pinnalt on näha, et ka kohtunikel on raske tagada ühetaolise õiguse kohaldamine.

Siinkohal leiab autor, et seaduse tõlgenduse ja õiguse tagamise aspektist peaks isikutel olema õigus õiglasele õigusemõistmisele ja õiguskindlusele, st õigus teada, missuguse tagajärje seaduse või õiguse kohaldamine endaga kaasa toob. Nii on ka A.V. Dicney käsitluses formaalne võrdsus õigusriikluse olemuslik element, sest ta kindlustab

---

<sup>73</sup> T. Anton. Riigikohtu kolleegiumi ettekanded seaduste ühetaolisest kohaldamisest. halduskolleegiumi esimees T. Anton. (07.02.2013) – Arvutivõrgus: [http://www.riigikohus.ee/vfs/1423/Lisa\\_nr\\_8\\_T\\_Anton.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/1423/Lisa_nr_8_T_Anton.pdf) (10.04.2014).

õiguskindluse ja õiguse ettearvatavuse.<sup>74</sup> Paratamatult peab aga tõdema, et seadusandja on kehtestanud kasvõi näiteks maksuõiguses maksuseadusi kas liiga lühikese etteteatamise ajaga või jätnud üldse hindamata seaduse ühetaolise kohaldamise ning selle tagajärjed kogu majanduspoliitikale.<sup>75</sup>

Autor tõdeb, et üheks probleemiks on ka see, et seadus antakse küll välja, kuid ei arvestata, et seaduses kehtestatud sätteid ei ole reaalselt võimalik täita või koormavad sätteid ettevõtteid selliselt, et ettevõttel ei ole mõistlik enam turul tegutseda.<sup>76</sup> Seega ei ole ka õiguspärase ootuse põhimõtte absoluutne, milles kodanikud ja juriidilised isikud saaksid kindlad olla. Kui veel tagasi tulla T. Antoni ettekande juurde, siis on ka tema avaldanud seisukohta, et esiteks seaduste muutmine ei tohi endaga kaasa tuua olukorda, et seaduses sisse viidud muudatused ei sobi seaduse üldise loogikaga, ning teiseks seaduse või õiguse ühetaolist kohaldamist ei saa siduda hetkega või lühikese ajaperioodiga. Seega peaks õiguse või seaduse ühetaoline kohaldamine hõlmama mõistliku pikkusega muutusteta perioodi või siis kammitsetud ja ettenähtavat arengut, sest kohtupraktika ettenähtamatud julged hüpped, eriti kõrvale ja tagasi, riivavad – halvemal juhul lausa rikuvad isikute põhiõigusi ja Eestis omaksvõetud põhiväärtusi.<sup>77</sup>

Seega saab järeldada, et PS-e § 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtte avaldusvormina seaduse ja õiguse ühetaolisel kohaldamisel tunnustatakse seaduse ees võrdsuse ja seaduse võrdse kaitse ning diskrimineerimise keelamise põhimõtet. Tegemist on isiku põhiseadusest

---

<sup>74</sup> A. V. Dicey. The law of the Constitution. 10. Ed. 1959, lk 193.

<sup>75</sup> Näiteks vedelkütuse seaduse muudatused avaldati Riigi Teatajas 15.03.2011 .a, mille järgi VKS § 36 lg 5 kohaselt tuli kütuseturul varem tegutsenud ettevõtjal esitada uus registreerimistaotlus ja tarbimisse lubatud kütuse müügi puhul 100 000 euro suurune tagatis hiljemalt 31.03. 2011. a, seega jäi väikeettevõtjal aega 2,5 kuud leida tagatise esitamise võimalus ja selle leidmata jätmisel turult lahkuda. RKPJ 31. 01.2012, 3-4-1-24-11.

<sup>76</sup> Siinkohal võiks välja tuua seaduse muudatuse, mis puudutas biokütuse tootjaid, nimelt alates 13.12.2010. a kehtestati biokütuse tootjatele nõue, et lisaks biokütuse toodangu analüüsile tuli tõendada, et biokütus vastab säästlikkuse kriteeriumile (aktsiisivabastust rakendati juhul kui mõlemad kriteeriumid on täidetud üheaegselt). Esiteks puudus võimalus vastavat biokütuse analüüsi Eesti tingimustes teostada (analüüs telliti Saksamaalt) ning teiseks ei olnud üheselt mõistetav kes on see pädev isik, kes väljastab analüüsi-ekspertiisi kokkuvõtte, et toodang vastab säästlikkuse kriteeriumile. Oluline on tähele panna, et tootmisprotsessis liigub toodang iga päev ning seega ei olnud reaalselt võimalik sellist seaduse sätet täita, juba seetõttu, et väikeettevõtjate tootmismahd ei küündi üle 1000 tonni kuus ning seega iga toodangu juurde tellitav analüüs ning säästlikkuse kriteeriumit tõendav ekspertiisiakt oleks tõstnud toodangu hinna selliseks, mis ei ole turul konkureeriv.

<sup>77</sup> T. Anton. Riigikohtu kolleegiumi ettekanded seaduste ühetaolisest kohaldamisest. halduskolleegiumi esimees T. Anton, lk. 2.

tuleneva põhiõigusega. Ebavõrdse kohtlemise hindamiseks tuleb esiteks moodustada omavahel võrreldavad grupid ning teiseks hinnata, kas erinevaks kohtlemiseks on mõistlik põhjus. Mõistlik põhjus on asjakohane, kui see on mõõdukas ning mõõdukuse väljaselgitamiseks tuleb kaaluda ebavõrdse kohtlemise eesmärki ning võrrelda tekitatud ebavõrdse olukorra raskust. Võrdsuse printsiibi osas on ka kohtutel probleeme seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamise tõlgendamise ning õigusemõistmise, jälgimise ja järgimisega. Nii leiab ka T. Anton et õiguse ühetaoline kohaldamine ei sõltu üksnes kohtutest ja kohtunikest ning et seadusandja peaks andma välja selgitusi ja seletuskirju. Samuti heidetakse ette, et kohtutel olemasolev kohtulahendite infosüsteemi (KIS) otsingusüsteem ei ole piisavalt tõhus, mistõttu on kohtutel raske jälgida alamate kohtute poolt tehtud kohtuotsuseid õiguse ühetaolise kohaldamise asjades. Sellel seisukohal on ka töö autor. Lisaks sellele nõustub autor T. Antoni seisukohaga, et seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamises osas tuleb ühetaoline kohaldamine siduda erinevate kohtumajade ja kohtkoosseisudega ning et kohtulahendeid peaks hindama selliselt, et oleks võimalik tuvastada, kas on järgitud riigikohtu poolt kujundatud kohtupraktikat. Lähtuvalt eelpool toodud käsitlusest on autor seisukohal, et EIÕK-i ja EL pinnalt on kujunemas ka Eesti siseriiklikku õigusesse arusaam võrdse kohtlemise põhimõtte käsitlusest. Seega tundub, et võrdsuse põhimõttest ja ühetaolise kohtlemise käsitlusest on isikud küll teadlikud, kuid puudub ühtne arusaam, kuidas praktikas asjad tegelikult on reguleeritud, st puudus on rakendusaktidest, mis vastava regulatsiooni lahti seletaks, näiteks kuidas hinnata omavahel võrreldavaid õigussubjekte ja õigusobjekte. Seega leiab autor, et kindlasti saab tulevikus ka kohtute käsitluses olema rohkem kohtulahendeid seaduse ja õiguse ühetaolise käsitlemist olevates kohtuasjades. Kõik sõltub vaid sellest, kui kiiresti areneb ühiskond ja nende liikmed ning millal jõuab kodanike teadvusesse, et võrdne kohtlemine on üks põhiõigusi, mille alusel saab esitada hagiavaldust ning nõuda võrdse kohtlemise printsiibist lähtudes seaduse või õiguse ühetaolist kohaldamist kaitstava tunnuse alusel.

#### **1.4 Võrdse kohtlemise põhimõtte käsitlus Euroopa Liidu õiguses**

Tänapäeval on EL õigus ja EIÕK õigus võrdse kohtlemise õiguse käsitluses omavahel tihedalt seotud. Euroopa kohus tugineb EL õigusest tuleneva inimõiguste kaitse kohaldamisala kindlaksmääramisel EIÕK-le. Võrdse kohtlemise põhimõtte näol on tegemist

ühe tähtsama EL aluspõhimõttega, mis keelab igasuguse diskrimineerimise ning piirangutena kohaldatava ebavõrdse kohtlemise. Diskrimineerimise keeld tuleneb otseselt ELTL konsolideeritud versiooni artiklist 18 lg 1 (endine EÜ asutamise leping artikkel 21), mis sätestab, ilma et see piiraks aluslepingutes sisalduvate erisätete kohaldamist, et aluslepingutes käsitletud valdkondades on keelatud igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel.

Nii näiteks on äriühingute puhul keelatud residentsusest tulenev diskrimineerimine. Paraku toimub praktikas äriühingute ebavõrdne kohtlemine põhiliselt asutamisvabaduste ning harvematel juhtudel kapitali vaba liikumise sätete rikkumisel. ELTL artikkel 19 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 13) lubab nõukogul seadusandliku erimenetluse kohaselt ja pärast Euroopa Parlamendilt nõusoleku saamist astuda vajalikke samme, et võidelda diskrimineerimisega soo, rassilise või etnilise päritolu, usutunnistuse või veendumuste, puuete, vanuse või seksuaalse sättumuse alusel.

Võrdse kohtlemise põhimõtted on kirjas ka EL põhiõiguste hartas artikkel 21, mis keelab igasuguse diskrimineerimise soo, rassi, nahavärvuse, etnilise või sotsiaalse päritolu, geneetiliste omaduste, keele, usutunnistuse või veendumuste, poliitiliste või muude avamuste, rahvusvähemusse kuulumise, varalise seisundi, sünnipära, puude, vanuse või seksuaalse sättumuse tõttu. EL põhiõiguste hartal on Lissaboni lepingu jõustumisest alates seadusandlik jõud. Varem oli harta deklaratiivse iseloomuga.

EL võrdse kohtlemise seadusandluse kontekstist võib nimetada esiteks EL direktiivi 2000/43/EÜ<sup>78</sup>, millega rakendatakse võrdse kohtlemise põhimõtet sõltumata isikute rassilisest või etnilisest päritolust. Teiseks EL direktiivi 2000/78/EÜ<sup>79</sup>, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel. Kolmandaks meeste ja naiste võrdne kohtlemine EL direktiivi 2002/73/EÜ<sup>80</sup>, millega muudetakse nõukogu direktiivi 76/207/EMÜ meeste ja naiste võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta seoses töö saamise, kutseõppe ja edutamisega ning töötingimustega. Neljandaks EL

---

<sup>78</sup> EL direktiiv 2000/43/EÜ. – Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32000L0043> (10.04.2014).

<sup>79</sup> EL direktiiv 2000/78/EÜ. – Arvutivõrgus: <http://www.elil.ee/?doc=10032&path=foorum> (10.04.2014).

<sup>80</sup> EL direktiiv 2002/73/EÜ. – Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:05:04:32002L0073:ET:PDF> (10.04.2014).



direktiivi 2004/113/EÜ<sup>81</sup> meeste ja naiste võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta seoses kaupade ja teenuste kättesaadavuse. Ja viiendaks EL direktiivi 2006/54/EÜ<sup>82</sup> meeste ja naiste võrdsete võimaluste ja võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta tööhõive ja elukutse küsimustes. Euroopa Komisjonil on valminud direktiivi eelnõu KOM (2008) 426<sup>83</sup>, millega rakendatakse tööturust väljapoole jäävates valdkondades võrdse kohtlemise põhimõtet sõltumata isikute usutunnistusest või veendumustest, puudest, vanusest või seksuaalsest sättumusest. Eelnõu algamise põhjustas vajadus regulatsiooni järele, mis keelab rassilise või etnilise päritolu tõttu diskrimineerimise tööhõives, kutsetegevuses, kutseõppes ning tööhõivevälistes valdkondades, millele on avalikkusel juurdepääs, nagu sotsiaalkaitse, tervishoid, haridus ning kaupade ja teenuste, sealhulgas eluaseme kättesaadavus.<sup>84</sup>

Tulenevalt EL aluslepingutest ning direktiividest peab võrdse kohtlemise põhimõtte olema tagatud kõigi EL põhivabaduste puhul – isikute, teenuste- ja kapitali ja kaupade vaba liikumise puhul, mis on aluseks üldise siseturu efektiivsele toimimisele, kui ühe Euroopa põhilise ülesande täitmisele. Tulenevalt sellest, et EL õigus ja EIÕK on omavahel tihedalt seotud, siis on ka võrdsuse printsiibi käsitus õigusteoorias sarnane, süsteemid erinevad vaid nende loomise aja ja ka põhjuste poolest. Lähtuvalt sellest, et EL kohtu ja EIK poolt väljatöötatud ühistest põhimõtetest on oluline, et peetakse kinni inimõigusi käsitleva Euroopa õiguse võrdse kohtlemise õigusnormide nõuetekohase rakendamise aspektist liikmeriikide tasandil. EL õiguse kohaselt on võrdse kohtlemise õigus võrreldes EIÕK-ga

---

<sup>81</sup> EL direktiiv 2004/113/EÜ – Arvutivõrgus: (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:373:0037:0043:ET:PDF>) (10.04.2014).

<sup>82</sup> EL direktiiv 2006/54/EÜ. – Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:204:0023:0036:ET:PDF> (10.04.2014).

<sup>83</sup> Direktiivi COM (2008) 426 eelnõu. – [http://ec.europa.eu/prelex/detail\\_dossier\\_real.cfm?CL=et&DosID=197196](http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=et&DosID=197196) (10.04.2014).

<sup>84</sup> Millised on võrdse kohtlemise põhimõtted Euroopa Liidus? – Arvutivõrgus: - [http://elik.nlib.ee/k-v-andmebaas/?kv\\_id=3](http://elik.nlib.ee/k-v-andmebaas/?kv_id=3) (10.04.2014).

piiratum. Näiteks on kodakondsuse põhjal diskrimineerimine keelatud isikute vaba liikumise kontekstis ning seda kohaldatakse üksnes EL liikmeriikide kodanike suhtes.<sup>85</sup>

Samas on ka EL õiguse pinnalt võrdse kohtlemise seaduse eesmärk tagada isikutele võrdne kohtlemine ning vältida isikute otsest ja kaudset diskrimineerimist. Seega on oluline nii tööandjatel kui ka avalikul võimul järgida võrdse kohtlemisest põhimõttest tulenevaid EL aluspõhimõtteid. Seega on oluline järgida, et oleks tagatud võrdsuse printsiibist tulenev õigus, mis seisneb selles, et võrdseid tuleb kohelda võrdselt ja ebavõrdseid ebavõrdselt. Diskrimineerimisega on tegemist siis, kui selle puudub objektiivselt mõistlik põhjendus. Võrdse kohtlemise õiguse eesmärk on anda kõigile võrdne ja õiglane juurdepääs ühiskonnas pakutavatele võimalustele ning nii seadused, kui ka õigus peab rakenduma kõigi suhtes ühetaoliselt. Nii on ka EL õiguse pinnalt leitud, et otsese diskrimineerimisega on tegu siis, kui isikut on mõne kaitstud tunnuse, näiteks soo alusel koheldud või võidakse kohelda halvemini, kui teist isikut samalaadses olukorras. Siinkohal võiks ilmeka näitena välja tuua Euroopa Kohtu (edaspidi EK) kohtulahendi nr C-423/0427<sup>86</sup>, kus kaebuse esitaja oli teinud soovahetusoperatsiooni ja saanud mehest naiseks. Tema soov oli hakata saama pensioni 60aastaseks saamisel, sest selles eas on naistel õigus Ühendkuningriigis pensioni saada. Valitsus keeldus talle pensioni maksmast ja väitis, et teiste samalaadses olukorras isikutega võrreldes ei ole teda koheldud ebasoodsamalt. Valitsuse väitel olid siinkohal võrdlussubjektiks mehed, sest kaebuse esitaja oli elanud oma elu mehena. Euroopa kohus leidis, et kuna riigi õigusaktide alusel on isikutel õigus oma sugu muuta, siis on õigeks võrdlussubjektiks naised. Sellest tulenevalt koheldi kaebuse esitajat ebasoodsamalt kui teisi naisi, määrares talle kõrgema pensionile mineku ea.<sup>87</sup>

Seega on diskrimineerimise tuvastamise eelduseks ebasoodne kohtlemine (mitte ainult teistsugust kohtlemine) ning võrdlus kahe grupi või isiku vahel ja olukordade vahel. Kaudne diskrimineerimine seisneb selles, et näiliselt neutraalne säte, kriteerium või tava seab isikud mõne kaitstud tunnuse alusel teistega võrreldes ebasoodsamasse olukorda, välja arvatud

---

<sup>85</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 58. (Võrdse kohtlemise direktiivid sisaldavad mitmesuguseid erandeid seoses nende kohaldamisega kolmandate riikide kodanike suhtes. Kolmandate riikide kodanikud on muude kui ELi liikmesriikide kodanikud, see ei tähenda, et võrdse kohtlemise direktiiviga teiste liikmeriikide kodanikke ei kaitsta, st et kui kaebus esitatakse kodakondsuse tõttu toimunud diskrimineerimise kohta, peab ohver püüdma tugineda diskrimineerimise tunnuste alusele või vaba liikumise direktiivile).

<sup>86</sup> EKo 27.04.2006, C-423/0427, *Richards vs. Secretary of State for Work and Pension*. (EKL 2006, lk I -3585)

<sup>87</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 24-25.

juhul kui sättel, kriteeriumil või taval on objektiivne õiguspärane eesmärk ning selle eesmärgi saavutamise vahendid on asjakohased ja vajalikud. Siinkohal on keeruline välja selgitada seda õigussubjektide gruppi, kellega olukorda võrrelda. Ka EL õiguses on leitud, et ebavõrdne kohtlemine on õigustatud olukordades, mis on vajalikud avaliku korra ja julgeoleku tagamiseks, kuritegude ennetamiseks, tervise ja teiste inimeste õiguste või vabaduste kaitseks. Mistõttu on oluline rakendada positiivseid meetmeid, mille eesmärk on vähendada või vältida kaitstud tunnusest tulenevat ebavõrdsust.<sup>88</sup>

Seega väljendub võrdsuse põhimõtte EK praktikas reeglis, et võrreldavaid olukordi ei tohi käsitleda erinevalt, v.a kui selline eristamine on seadusega objektiivselt õigustatud. Võrdsuse põhimõtte rikkumine kujutab endast vaba konkurentsi reeglite rikkumist, mis on liikmesriikide ühisturu ühtlustamise seisukohast väga oluline rikkumine, ning mis halvimal juhul kahjustab üldist majanduspoliitika arengut.

Autori arvates vajaks veel käsitlemist ELTL artikkel 257, mis annab EL kohtule pädevuse teha eelotsuseid aluslepingute tõlgendamise või liidu institutsioonide, organite või asutuste õigusaktide kehtivuse ja tõlgendamise kohta. Eelotsustusemenetluse eesmärk on EL õiguse ühetaoline kohaldamine. Eelotsustust taotleb liikmesriigi kohus või muu seaduse alusel õigusküsimuste lahendamiseks ja riigiõiguse rakendamiseks asutatud riigi institutsioon. Liikmesriigi kohus, mille otsust ei ole võimalik edasi kaevata, on kohustatud küsima EK-lt eelotsustust, kui see on vajalik kohtuasja lahendamiseks. Eelotsustust ei anta, kui liidu õiguse tõlgendus on kahtlusteta selge või kui EK-s on juba vastavasisulise otsuse samas asja teinud või ei ole faktilised asjaolud piisavalt selged.<sup>89</sup>

Siinkohal võib välja tuua EK kohtulahendi seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamise kohta, kus EK käsitles kohtuasjas nr C-348/08<sup>90</sup> leidis [...], et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ühes keeleversioonis kasutatud ühenduse sätte sõnastus ei saa olla selle sätte tõlgendamise ainsaks aluseks ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist

---

<sup>88</sup> Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat, lk 14, 15, 16, 17, 65, 73, 79.

<sup>89</sup> J. Erne. EL kohus ja Euroopa Komisjon annavad EL õiguse rikkumise korral füüsilistele ja eraõiguslikele juriidilistele isikutele kohtulikke ja kohtuväliseid õiguskaitsevahendeid. – Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14179&op=archive2> (10.04.2014).

<sup>90</sup> EKo 20.10. 2009, C - 261/08 ja C -348/08, Zurita García ja Choque Cabrera vs. Delegado del Gobierno en la Región de Murcia.

muude keeleversioonide ees. Niisugune lähenemine oleks vastuolus ühenduse õiguse ühetaolise kohaldamise nõudega. Selle kaasuse pinnalt saab järeldada, et ühenduse liikmesriikidel on kohustus siseriikliku õiguskorra sätteid ühtlustada ühenduse õigusaktidega ning seega on õiguse ühetaoline kohaldamine ka EL-s tähtsal kohal.

Nii näiteks on ka järgmises EK käsitluses oleva kohtuasjas, kus liikmesriik on kohustatud siseriikliku õiguskorra sätteid ühtlustama ühenduse käibemaksualaste õigusaktidega. Euroopa Kohus märkis selles kohtuasjas nr C-43/04, ECR I- 4491<sup>91</sup>, et ühenduse õiguse ühetaolise kohaldamise ja võrdsuse põhimõtte nõuetest tuleneb, et juhul kui liikmesriigi õigusele puudub selge viide, tuleb ühenduse õigusnormides kasutatud mõistetele anda nende tähenduse ja ulatuse osas Euroopa Liidus ühetaoline ja liikmesriikides õigusest autonoomne tõlgendus<sup>92</sup> – arvestades vastava regulatsiooni konteksti ja eesmärki.<sup>93</sup> Lisaks sellele on EK käsitluses olnud näiteks ühetaolise maksuvabastuse kohaldamine ning siinkohal on märkimisväärt kohtujuristi ettepanek kohtuasjas nr C-58/09<sup>94</sup>, kus kohtujurist leidis, et kohtupraktikast võib järeldada, et kui liikmesriik kasutab talle Euroopa Liidu õigusnormidega antud kaalutlusruumi raames oma õigust käivet käibemaksuga maksustada või maksustamata jätta, peab ta järgima kuuenda direktiivi üldeesmärke ja põhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet ning maksuvabastuse korrektse, arusaadava ja ühetaolise kohaldamise nõuet. Ettenähtud maksuvabastuste korrektse, arusaadava ja ühetaolise kohaldamise nõudega seoses tundus ka kohtujuristile, et kõnealune õigusnorm vastab sellele nõudele. Maksuvabastuse kohaldamisala kindlaksmääramine vastavalt hasartmängude kategooriatele tundub kohtujuristile *a priori* kriteeriumina, mis on ettevõtjate

---

<sup>91</sup> EIKo, 26.05.2005, C - 43/04, ECR I – 4491, *Finanzamt Arnsberg vs. Stadt Sundern*.

<sup>92</sup> Peale tavapäraste tõlgendamise meetodite, milleks on grammatiline, ajalooline, süstemaatiline, teleoloogiline ja võrdlev, on ELK konventsiooni ja määruse sätete tõlgendamisel lähtunud autonoomsest tõlgendusest. Autonoomne tõlgendusviis tähendab seda, et ELK on võimalusel konventsiooni ja määruse sätete tõlgendamisel loonud iseseisvad reeglid ja põhimõtted. Teisisõnu, ELK ei lähtu reeglite tõlgendamisel liikmesriikide siseriikliku õiguse väljakujunenud põhimõtetest ning võib neid üldise õiguskindluse saavutamise huvides eirata. Ei saa välistada, et ELK tõlgendus langeb kokku liikmesriigi reeglite kohaldamise põhimõtetega kuid alati tuleb lähtuda sellest, et kohus tõlgendab reegleid autonoomselt.

<sup>93</sup> S. Deil., W.A.P. Nieuwenhuizen. VAT Yearbook 2010/2011. VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974 – june 2010. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business: Frederick, Md 2011.

<sup>94</sup> EK 11.03.2010, C-58/09, *Leo-Libera GmbH vs. Finanzamt Buchholz in der Nordheide*, kohtujuristi YVES BOT ettepanek.

jaoks selge ja täpne. Nii on näha, et õiguse ühetaoline kohaldamine ning ühtlustamine liikmeriikide vahel on ka EL õiguses tähtsal kohal.

Seega saab järeldada, et EL õiguses sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtte käsitus ei erine oluliselt võrreldes EIÕK-ga. Erinevus seisneb selles, et EL õiguses on diskrimineerimisalaseid sätteid reguleeritud erinevate direktiividega, nagu näiteks 2000/43/EÜ, millega rakendatakse võrdse kohtlemise põhimõtet sõltumata isikute rassilisest või etnilisest päritolust, mistõttu on EL õigusele tuginemine piiratum. EIÕK-le saab isik tugineda siis, kui EL õiguses vastav diskrimineerimisalane kaitsenorm puudub. Nii on ka EL õiguses võrdse kohtlemise põhimõteteks, et võrdseid tuleb kohelda võrdselt ja ebavõrdselt ebavõrdselt ning diskrimineerimisega on tegu siis, kui selleks puudub objektiivselt mõistlik põhjendus. Seega on võrdse kohtlemise tuvastamiseks vaja välja selgitada ebasoodne kohtlemine ning omavahel võrreldavad õigussubjektid ning diskrimineerimise õigustatus. Kui diskrimineerimiseks puudub mõistlik põhjendus on tegemist diskrimineerimisega. Lisaks sellele on ELTL artikkel 257 järgi võimalus liikmesriigi kohtul või vastaval asutusel taotleda EK eelotsustust, mis on oluline õiguse ühetaolisuse tagamiseks liikmesriikides. Nii leidub ka EL kohtupraktikas käsitlemist õiguse ja seaduse ühetaolise kohaldamise ühtlustamist käsitlevad kohtulahendid. Seega on EIÕK, EL õiguse, EIK ning EK pinnalt seaduse ühetaoline kohaldamine tähtsal kohal, seda juba selleks, et oleks tagatud ühenduse õigusaktide ühetaoline kohaldamine kõikide liikmesriikide suhtes.

### **1.5 Võrdsuspõhiõiguse kohaldamine maksukorralduse seaduses**

Maksuõigus tervikuna on osa avalikust õigusest.<sup>95</sup> Põhiseaduse VIII peatükk reguleerib olulisemaid rahanduse ja riigieelarve küsimusi.<sup>96</sup> Vastav maksuõiguslik regulatsioon, millega reguleeritakse riigi tulusid ja riigi vara puudutavaid küsimusi on kirja pandud PS § 113<sup>97</sup>. Maksukohustus tekib vahetult seaduse või volikogu määruse alusel. Maksude

---

<sup>95</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 21.

<sup>96</sup> L. Lehis (jt) PõhiSK § 113/1.

<sup>97</sup> PS § 113 sätestab: "Riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus".

kehtestamist, sisse nõudmist ning maksumenetlust reguleerib maksukorralduse seadus<sup>98</sup> (edaspidi MKS), kuhu on koondatud maksuõiguse üldpõhimõtted ning maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelise suhtlemise põhireeglid. Maksuõiguse eriosa sätestab konkreetse maksu, mille alusel tekib maksumaksjal maksukohustus. Maksuõiguses eristatakse riiklikke ja kohalikke makse, kusjuures kohalike maksude reguleerimine on antud kohalike omavalitsusüksuste pädevusse PS § 157 järgi.<sup>99</sup>

Tänapäeva maksusüsteem koosneb mitmetest maksudest, maksutatakse nii tarbimist, kui ka sissetulekuid vastavalt maksuõiguses kehtestatud maksuseadustega. Seega tekib maksumaksjal kohustus tasuda konkreetne maksusumma seaduses fikseeritud teokoosseisu saabumisel. Maksuõiguses on maks alati rahaline kohustus, mitterahalistel kohustustel on vaid abistav iseloom, mis peavad tagama rahaliste kohustuste õige suuruse kindlaksmääramise (nt käibemaksudeklaratsioon, tulumaksudeklaratsioon, jne).

Lähtuvalt sellest, et maksuõiguse eesmärk on riigi eelarvesse rahaliste vahendite kogumine ning riigil ei teki maksumaksja vastu vastusoorituse kohustust, saab rääkida maksuõigussuhtest kui subordinatsioonisuhtest. Seega on maksuõigusel avalik-õiguslik iseloom ning maksude määramine ja sissenõudmine toimub haldusmenetluse raames.<sup>100</sup> Arvestades, et maksuõigussuhe on subordinatsioonisuhe, siis maksuõigus reguleerib avaliku võimu suhteid füüsiliste ja juriidiliste isikutega nn maksumaksjatega, mistõttu peab maksuõigus kaitsma maksumaksja, kui maksuõigussuhte nõrgema poole põhiõigusi.

Nagu eelnevates alapeatükkides juba käsitletud, siis ühetaolise maksustamise ning võrdse kohtlemise põhimõtte tuleneb PS-e § 12. Kehtivas maksuõigussüsteemis tähendab ühetaoline maksustamine ning võrdse kohtlemise põhimõtte eelkõige maksustamist maksevõimelisuse põhimõtte alusel, st et makskoormus on sõltuvuses maksumaksja maksevõimest ehk majanduslikust edukusest (tulemuslikkusest). Ühetaoline maksustamine seisneb selles, et

---

<sup>98</sup> Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 31.01.2014, 13

<sup>99</sup> MKS § 3 lg 1 sätestab: “Eesti maksusüsteem koosneb maksuseadustega sätestatud ja kehtestatud riiklikest maksudest ning seaduse alusel valla- või linnavolikogu poolt oma haldusterritooriumil kehtestatavatest kohalikest maksudest“. Lg 2 sätestab: “Riiklikud maksud on: tulumaks, sotsiaalmaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid, raskeveokimaks“.

Kohalikke makse kehtestatakse linna- või vallavolikogu maksumäärusega. Kohalike maksude seadus § 4 järgi on kohalikeks maksudeks: reklaamimaks, teede- ja tänavate sulgemise maks, mootorsõidukimaks, loomapidamismaks, lõbustusmaks, parkimistasu. Kuid kõiki lubatud makse ei ole praktikas kehtestatud.

<sup>100</sup> L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 29.

õiguse ja seaduse kohaldamine peab olema tagatud nii maksuseaduse rakendamisel kui ka maksuseadustes, st et nii maksuobjekt, maksubaas, maksu tasumise kord, maksu tasumise tähtpäev kui ka maksumäär peavad olema kõikide suhtes, kes maksuseaduses ettenähtud tingimustele vastavad, ühesugused. Seega peaks kehtima reegel, et sarnase majandusliku sisuga sooritused peab maksustama ühetaoliselt. Nii näiteks sätestab ka Saksamaal kehtiv maksuseadus § 3 AO, et maksukohustus laieneb kõigile asjassepuutuvatele isikutele võrdselt, st õigusnormid peavad tagama ühetaolise maksustamise. Nii leitakse ka Saksamaa maksuõiguses, et seaduse ja õiguse ühetaoline kohaldamine eesmärk on õiguskindluse tagamine.<sup>101</sup>

Ühetaolise maksustamise printsiibile viitab MKS § 15 lg 1, mille järgi rahandusministeeriumil ja riikliku maksu maksuhalduril on õigus anda käesoleva seaduse ja maksuseaduste halduspraktika ühtlustamiseks selgitamiseks ning tutvustamiseks juhendeid, mille eesmärk on tagada seaduste ühetaoline kohaldamine. Nii on sedastanud riigikohus oma otsuses nr 3-3-1-81-07<sup>102</sup>, et halduskolleegiumi seisukoha järgi on “halduseeskiri haldusesisene akt, mis on esmajärjekorras suunatud haldusele enesele ning siduv haldusorganile. [...] Samas ei välista akti halduseeskirjadena kvalifitseerimine, et sätestatu avaldab mõju ka haldusevälistele isikutele nende suhetes avaliku võimuga. Halduseeskirja normid omandavad faktilise välismõju nende kohaldamise tulemusena”.

Täpsemalt MKS § 15 reguleerib juhendite andmist, mitte nõu andmist konkreetse maksuasja kohta, vaid seadusesätete tõlgendamist, tüüpjuhtumite tuvastamist, näidete toomist jne, mille eesmärk on praktikas seaduste ühetaolise kohaldamise tagamine.<sup>103</sup> Juhendit ei saa tõlgendada, kui siduvat eelotsust MKS § 91<sup>104</sup> tähenduses, vaid on mõeldud konkreetsete maksumaksjate teingu kohta asjaoludele hinnangu andmiseks ja faktide tõlgendamiseks. Juhendid ei ole seega täitmiseks kohustuslikud maksumaksjatele, vaid pigem kohustuslikud

---

<sup>101</sup> D. Grashoff, F. Kleinmanns. *Aktuelles Steuerrecht* Rn 1-30, 2013. 9. Auf. München: Verlag C.H. Beck 2013, äärenr 12 jj - Arvutivõrgus: <https://beck-online.beck.de/> (28.04.2014).

<sup>102</sup> RKHKo 16.01.2008, 3-3-1-81-07, p 13.

<sup>103</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. § 15. Seisuga 31.04.2013. a.

<sup>104</sup> MKS § 19<sup>1</sup> sätestab: “siduva eelotsusega (edaspidi *eelotsus*) annab Maksu- ja Tolliamet maksukohustuslase taotlusel siduva hinnangu tulevikus sooritatava toiminguga või toimingute kogumi (edaspidi käesolevas jaos *toiming*) maksustamise kohta”.

Ka Saksamaa maksuõiguses § 89 lg 2 lause 1 AO järgi võib maksuhaldurilt küsida teingu kohta siduvat eelotsust. – D. Grashoff, F. Kleinmanns. *Aktuelles Steuerrecht* 2013. 9. Auf. München: Verlag C.H. Beck 2013, äärenr 599 jj - Arvutivõrgus: <https://beck-online.beck.de/> (28.04.2014).

maksuhalduritele, tagamaks maksuseadustes ühetaolise maksustamise põhimõtteid. Maksumaksja saab küll kohustada maksuhaldurit vastavalt juhendis kirja pandud põhimõtet järgima, kuid see ei tähenda veel, et juhendis kirja pandud tehingu tõlgendust oleks õige kohaldada iga omavahel sarnase majandussisuga juhtumi reguleerimisel.<sup>105</sup>

Siinkohal autor tsiteeriks ka G. Kuusiku artiklit, kus MTA-i poole pöördunud isikule anti tuludeklaratsiooni täitmise osas väärinfot. Selles asjas leidis õiguskantsler, et “olukord, kus Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) teenistujad annavad inimestele, kes küsib neilt tuludeklaratsiooni täitmisel abi või nõu, mittetäielikku või valet informatsiooni on sügavalt taunitav. MTA peab olema hoolas oma kohustuste, sh üldise selgitamis- ja teavitamiskohustuse täitmisel“. G. Kuusik võttis oma artiklis käsitletud õiguskantsleri arvamuse kokku lühidalt, “et maksumaksja peab olema nii tark, et aru saada, et maksuhaldur annab talle väärinfot“.<sup>106</sup> Järelikult eeldab iga maksuvaidlus seda, et maksumaksja peab ise oskama seadusi tõlgendada ning oma õiguste eest seista.

Nii on ka õiguskirjanduses märgitud, et ette on tulnud ka juhtumeid, kus kohus on maksuseadust tõlgendanud teisiti kui seda on tehtud näiteks Rahandusministeeriumi juhendis.<sup>107</sup> Nii on juhtunud ka, et maksuhaldur ei ole arvestanud kohtupraktikaga ning avaldab kodulehel tõlgenduse, mis ei ole kooskõlas jõustunud kohtulahendiga.<sup>108</sup>

Samuti tõdeb autor, et MTA kodulehel on tänase seisuga märksõna otsinguga “seaduse ühetaoline kohaldamine“ 506 artiklit. Otseselt viidet, kus selgitatakse ühetaolise maksustamise põhimõtet, autor ei tuvasta, pigem tuleb pikast loetelust otsima hakata, et selgitada välja, kas vastava maksujuhtumi osas on juhend välja antud või mitte. Lisaks selle peab mainima, et juhendite juures puudub täpsustav informatsioon (kuupäev), millal on selgitus või juhend üles pandud ning missugust seaduse rakendamise ajahetke täpsemalt selgitatakse.<sup>109</sup> Sellest võib järeldada, et maksumaksjatel on keeruline vastavat juhendit

---

<sup>105</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014, lk 33.

<sup>106</sup> G. Kuusik. Ise oled loll, kui seadusi ei tunne. Maksumaksja 2014/I, lk 12-13.

<sup>107</sup> M. Hurberg. Krunts, ehitised ning poolik töö. – Maksumaksja 2010/VIII, lk 14-17. (Vt L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 35).

<sup>108</sup> Autojuhendid ikka läheduses. – Maksumaksja 2009/VI, VII, lk 5-7. (Vt L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 35).

<sup>109</sup> Maksu- ja Tolliamet märksõna otsing “seaduse ühetaoline kohaldamine“. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?op=&query=seaduse+%C3%BC%thetaoline+kohaldamine&q=Otsi> (16.04.2014).



leida. Maksumaksjal on seega oluline tähele panna, et maksuhalduril on küll kohustus järgida juhenditesse kirja pandud põhimõtteid, kuid samasugune põhimõte ei pruugi kehtida kõigi maksumaksjate suhtes ühetaoliselt, sest juhend on pigem selgituslik nägemus või prognoosotsustus, mis tõlgendab tehingu faktilisi asjaolusid ning seega tehingu ja seaduse õiguspärasuse lõpplahendi kuulutab välja ikkagi kohus.

Maksuhalduril on seega maksude arvestamise ja tasumise õigsuse ja jälgimise kontrollimisel kohustus järgida õiguse üldpõhimõtteid ning seaduse kohaldamisel rakendada õigusakte kõikide isikute suhtes ühetaoliselt, keelatud on teha meelevaldseid erandeid ega tõlgendada õigusnorme erinevalt.<sup>110</sup> Seega on keelatud maksuhalduril maksuprivileegide andmine või maksumaksjate diskrimineerimine lähtuvat soost, sotsiaalsest staatusest, poliitilistest veendumustest jne, näiteks maksustatakse Eestis registreeritud asutused (äriühingud) olenemata nende omanikest sõltumata soost või kodakondsusest Eesti maksuseaduste alusel ühetaoliselt.

Seega saab öelda, et maksude kehtestamise peamine eesmärk on riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha kogumine. Maksukohustus tekib vahetult seaduse alusel. Lähtuvalt sellest, et maksuõigussuhtes on nõrgemaks pooleks maksumaksja, on õigustatud asjaolu, et maksuseadus peab kaitsma maksuõigussuhte kui nõrgema poole põhiõigusi. Nii on ka maksuhalduri ülesandeks maksude arvestamise ja tasumise õiguse jälgimisel järgida seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamise põhimõtet. Seega peab iga kehtestatud maksuseadus olema proportsionaalne saavutatava eesmärgi suhtes, et ühiskonnaliikmed oleksid suutelised kaupu ja teenuseid tarbima ning sellega ei kaasneks teenuse- ja või kauba-pakkujate hääbumine või väljasuremine. Seega peab iga maksuseaduse kehtestamisel arvestama võrdse kohtlemise põhimõtet ning et oleks tagatud kõikidele maksumaksjatele ühetaolise õiguse ja seaduse kohaldamine.

---

<sup>110</sup> Maksu- ja Tolliamet. Kontrolli hea tava 18.08.2010. Arvutivõrgus: - [www.emta.ee/public/ko/KONTROLI\\_HEA\\_TAVA18.08.2010.doc](http://www.emta.ee/public/ko/KONTROLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc) (28.02.2014).

## **2 Ühetaolise maksustamise põhimõtte käsitus maksuõiguse tähtsamate üldpõhimõtete alusel**

### **2.1 Ühetaolise maksustamise põhimõte**

Ühetaolise maksustamise põhimõte tuleneb PS-e § 12, mis sätestab üldised võrdsuspõhiõigused, st et kõik on seaduse ees võrdsed ning keelatud on igasugune diskrimineerimine. Ühetaoline maksustamine maksuõiguses seisneb selles, et õiguse ja seaduse ühetaoline kohaldamine peab olema tagatud nii formaalses (maksuseaduse rakendamisel) kui ka materiaalses maksuõiguses (maksuseaduses), st et nii maksuobjekt, maksubaas, maksu tasumise kord kui ka maksumäär peavad olema kõikide suhtes, kes seaduses ettenähtud tingimustele vastavad, ühesugused.<sup>111</sup> Seega peab võrdsus olema tagatud nii seaduse kohaldamisel kui seaduses endas.

Avaliku võimu asutused peavad õigust rakendama ühtselt ehk üheviisiliselt ning kohtlema sarnases olukorras olijaid võrdsetel alustel. Arvestades maksuõiguses teostatavaid finantstehinguid, peab tõdema, et alati ei ole võimalik võrrelda kõiki selliselt, et kõik õigussubjektid ning õigusobjektid oleksid teineteisega võrdsed või võrreldavad, mistõttu võib omavahel võrreldavate olukordade võrdlemine osutuda raskeks, sest lähtuda tuleb põhimõttest, et omavahel võrreldamatuid asju ei ole olemas. Seega esmapilgul võib tunduda, et ühetaolise maksustamise kindlaksmääramine on lihtne, kuid lähemal vaatlusel võib see osutuda keeruliseks, sest selgitavate rakendusaktide puudumisel puuduvad ka kindlad juhised tuvastamiseks, millisel määral peaks kaks sarnast situatsiooni omavahel sarnanema või mida peaks üleüldse pidama oluliseks asjaoluks ja mida mitte.

Kui lähtuda maksuõiguslikust käsitlusest, siis saaks omavahel võrreldavate õigussubjektidena vaadelda näiteks juriidilisi ja füüsilisi isikuid, sõltumata nende õiguslikust vormist, kelle suhtes rakendub ühetaoline maksukohustus (nt tulumaks 21%, käibemaks 9%, 20%) tulenevalt maksuseadusest. Käibemaksumäär kohaldub kõikide suhtes ühetaoliselt

---

<sup>111</sup> L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica 1999/V, lk 239-253.

vastavalt käibemaksuseaduses<sup>112</sup> (edaspidi KMS) § 15 kehtestatud kaupadele ja teenustele, siinkohal on maksuobjektiks kauba või teenuse väärtus. Selleks, et piirata keskkonnale ja ühiskonnale ebasoodsate kaupade tarbimist on kehtestatud teatud kaupade liigile aktsiisimaks. Siin on tegemist õigusobjektidega, mida maksustatakse ühetaoliselt alkoholi-, tubaka-, kütuse-, ja elektriaktsiisi seaduses<sup>113</sup> (edaspidi ATKEAS) § 46, § 56, § 66 sätestatud maksumääraga sõltuvalt kauba liigist, mitte aga müüjast, tootjast ega kauba päritolust. Nii näiteks ei ole lubatav käibemaksu kui aktsiisikauba puhul kohelda erinevalt õigussubjektidena müüjaid, sest maksukoormus on seotud kauba või teenusega, mitte õigussubjektiga.

Samas on aga lubatud füüsilisest isikust ettevõtja ja juriidilise isiku erinev kohtlemine sotsiaalmaksuga maksustamisel, kuna füüsilisest isiku sotsiaalmaksuga maksustamisel tekivad füüsilisel isikul vastuhüved näiteks ravikindlustuse ja pensioni näol (SMS § 4)<sup>114</sup>. Samuti on näiteks ka veel raskeveokimaks raskeveokimaksu seaduse<sup>115</sup> (edaspidi RVMS) § 2 järgi ühetaoline maksumäär nii juriidilistele kui ka füüsilistele isikutele sõltuvalt maksuõigusobjektist, mille alla raskeveok on kvalifitseeritud.

Maamaksuseaduses<sup>116</sup> (edaspidi MaaMS) § 15 maksustatakse maa omandi- või kasutusõigus, seaduses on kehtestatud riigi poolt maamaksumäära alam- ja ülempiir ning kohaliku omavalitsuse (edaspidi KOV) otsustada on maamaksumäära kehtestamine oma haldusterritooriumil ning see ei tohi olla kõrgem kui seaduses kehtestatud ülempiir. Kuigi maamaks on riiklik maks, laekub tulu KOV eelarvesse. Maksukohustus on sätestatud seadusega ning maksu sissenõudmisega tegeleb MTA. Sellise pädevuse delegeerimise võib õigustada sellega, et üleriigiliselt ühtse maksumäära kehtestamine võiks olla ebaõiglane, kuna maa maksustamishinnad KOV haldusterritooriumil võivad väga erineda, seega on õigustatud arvestada KOV iseärasusi ning jätta maamaksumäär KOV otsustada.<sup>117</sup>

---

<sup>112</sup> Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554. ... RT I, 25.10.2012, 17.

<sup>113</sup> Alkoholi-, tubaka-, kütuse-, ja elektriaktsiisi seaduses. – RT I 2003, 27, 17 ... RT I 2007, 45, 319.

<sup>114</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 212.

<sup>115</sup> Raskeveokimaksu seadus. – RT I 2000, 81, 515.

<sup>116</sup> Maamaksuseadus. – RT I 1993, 24, 428 ... RT I, 07.06.2013, 6.

<sup>117</sup> M. Hurberg. Kohalikud “kunnid” ja maamaks. – Maksumaksja 2007/V, lk 19-21.

KOV pädevuses on ka reklaamimaksu kehtestamine kohalike maksude seaduse<sup>118</sup> (edaspidi KoMS) § 10 järgi. Reklaamimaksu kehtestamise eesmärgiks on linnapilti ja liiklust korraldav iseloom. Kusjuures reklaamimaksu puhul ei ole täpselt defineeritud, mida täpsemalt reklaamimaksuga maksustatakse, kuid üldjuhul käib reklaami alla teave, mis on avalikustatud mis tahes üldtajuval kujul, tasu eest või tasuta, teenuse osutamise või kauba müügi suurendamise, ürituste edendamise või isiku käitumise avalikes huvides suunamise eesmärgil.<sup>119</sup>

Oluline on ka märkida, et maksuõiguses tunnustatakse majandusliku tõlgendamise põhimõtet, mis on samuti tuletatud ühetaolise maksustamise põhimõttest, viimane omakorda PS-e §-st 12, mille kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed. Majandusliku tõlgendamise eesmärgiks on põhimõtteliselt majandusliku sisu eelistamine juriidilisele vormile, mis seisneb selles, et maksuõiguses ei saa pooled maksukohustuse tekkimise osas kokku leppida. Seega on ühetaolise maksustamise aluseks nn maksuseadusest tulenev maksukohustus, mis rakendub siis, kui tehing on toimunud, seega lähtutakse majanduslikust sisust, mitte tehingu juriidilisest vormist.<sup>120</sup> Selline põhimõte on õigustatud, sest kui isikud saaksid ise maksukohustuse tekkimise ja selle ulatuses omavahel kokku leppida, siis ei kehtiks maksuõigussuhe kõigi suhtes ühetaoliselt. Järelikult peaks majanduslikult sarnase tehingu maksustama kõikide suhtes võrdsetel alustel. Näiteks kui ettevõtte müüb sõiduauto, siis käibemaksu tasumise kohustus tekib alles siis, kui sõiduauto eest on ostja realselt raha tasunud ning kogu summa on laekunud müüja arvele sõltumata tsiviilõiguslikust tehingu vormist ning lepingu poolte tahtest.

Ühetaolise maksustamise eesmärk on vältida topeltmaksustamist, st tegemist on olukorraga, kus juriidiliselt on maksumaksjad erinevad õigussubjektid, kuid realselt maksustatakse ühte ja sama maksuobjekti mitu korda järjest ning sellest tulenevalt avaldub maksukoormus mitmekordsena. Eesti maksuõiguses võib topeltmaksustamine avalduda dividendide maksustamises, st et juriidilisel isikul tekib tulu teenitud kasumi näol ning kasumi jaotamisel

---

<sup>118</sup> Kohalike maksude seadus. – RT I 1994, 68, 1169 ... RT I, 07.06.2013,5.

<sup>119</sup> L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 421.

<sup>120</sup> M. Hurberg. Majandusliku tõlgendamise ja topeltmaksustamise vältimine. – Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=266> (15.04.2014).

tekib dividendi saajal tulu saadud dividendide näol. Eestis kehtiva TuMS § 50 lg 1 järgi vabastatakse tulumaksust äriühingu jaotamata kasum ning maksustatakse dividendid.

Riigisisesele võib topeltmaksustamine tekkida maksu arvestamise põhimõtete muutumisel, menetlusvigade tulemusel maksustatakse tulu mitmel maksustamisperioodil või omistatakse korraga mitmele isikule. Mitteresidendi Eestist saadud tulude ja Eesti residendi välismaalt saadud tulude maksustamise juures on oluline tähendus riikidevahelistel tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingutel e maksulepingutel, mille eesmärk on jagada maksustamisõigusi riikide vahel nii, et ei tekiks topeltmaksustamist. Lepingu eesmärgiks on ära hoida ebavõrdset kohtlemist ja tõkestada maksudest kõrvalehoidmist.<sup>121</sup>

Seega saab öelda, et seadusandja peab andma välja maksualaseid seadusi, millega oleks tagatud kõigile maksumaksjatele ühetaoline maksustamine. Ei ole lubatud võrdsetes tingimustes olevate isikute erinev maksustamine või soodustuste tegemine ainult mõnele kategooriale isikutest. Keelatud on maksumäärade kehtestamine sõltuvusest soost, seisusest või religioosusest kuuluvusest. Ka maksusoodustuste kehtestamisel juriidilistele ja füüsilistele isikutele, mis rikuvad ühetaolise maksustamise põhimõtet on samuti vastuolus konkurentsioiguse printsiipidega. Tegemist on ühe riigipoolse abi liigiga, mis piirab vaba konkurentsi.

Ühetaolise maksustamise tagamiseks tuleb välja selgitada omavahel võrreldavad maksuõigussubjektid ja maksuõigusobjektid, mille või kelle suhtes maksuseaduses kehtestatud maksumäärade arvestatakse ning nende võrdluse tagajärjel tuleb hinnata, kas teist maksuõigussubjekti on koheldud ebasoodsamalt võrreldes samas olukorras oleva õigussubjektiga, arvestades maksuseaduses kehtestatud erisustega. Kui ebavõrdne kohtlemine on asjakohane ja mõõdukas, siis on ebavõrdne kohtlemine ka seadusloomes lubatud.

Järgnevas töö osas analüüsib autor ühetaolise maksustamise põhimõtet maksuõiguse tähtsamate üldpõhimõtete alusel, st millal on tegemist võrreldavate olukordadega, kus ühetaoline maksustamine on õigustatud, küsitav või põhjendamatu.

---

<sup>121</sup> V. Parts. Residentsus ja maksulepingud. Tartu: Eesti Maaülikool 2010/2011.

## 2.2 Seaduslikkuse põhimõte

Seaduslikkuse põhimõte tuleneb PS § 3 lg 1, mille järgi riigivõimu teostatakse üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Seega loodav maksuseadus peab olema kooskõlas põhiseadusega. Lähtuvalt PS § 113 järgi kehtestab riiklikud maksud seadus. Eestis on riiklike maksude kehtestamine riigikogu ainupädevuses. Maksude kehtestamine on parlamendi suveräänne ja võõrandamatu õigus. Maksusüsteem peab koosnema maksuseadustega sätestatud ja kehtestatud riiklikest maksudest ning seaduse alusel valla- või linnavolikogu poolt oma haldusterritooriumil kehtestatavatest kohalikest maksudest MKS § 3 järgi. Maksumäära kehtestamist ei tohi delegeerida täidesaatvale võimule. Sellisele seisukohale jõudis ka RKPKJ oma otsuses nr 3-4-1-2-98<sup>122</sup>, milles leidis, et maksukohustus peab tekkima vahetult seaduse alusel. Maksuõigusseadusest tuleneb seega maksumaksjal kohustus maksta maksu maksuseaduses kehtestatud sätete alusel. Maksuseaduste rakendamisel peab maksuhaldur kõikide maksuõigussubjektide suhtes kohaldama maksuõigusseadusi võrdselt ja ühetaoliselt. Maksuhalduril on kohustus tuvastada maksuseadusega kehtestatud maksuobjektid ja maksusubjektid ning nõuda sisse maksuseaduses kehtestatud maksud. Maksuõigussuhe kehtib, kui on tagatud järgmised tingimused: on tuvastatud maksuobjekt, maksusubjekt, seadusega kehtestatud maksumäär, maksu tasumise tähtpäev või tähtaeg ja maksu tasumise kord ning ühetaoline ja võrdne maksustamine.

Vastavalt MKS § 3 sätestatule eristatakse riiklikke makse ja kohalikke makse, mistõttu on aktsepteeritud, et teatud tingimustel on seadusega lubatud maksumäärade kehtestamisel erisused. Nii näiteks on maamaksuseadusega<sup>123</sup> kehtestatud maksu alam- ja ülemmäär<sup>124</sup>, kus iga KOV-l on õigus kehtestada oma haldusterritooriumil kehtiv maamaksumäär, mille suurus peab lähtuma seaduses ettenähtud alam- ja ülemmäärast<sup>125</sup>, kusjuures maksuhalduril

---

<sup>122</sup> RKPKJko 23.03.1998, 3-4-1-2-98; RKPKJko 26.11.2007, 3-4-1-18-07; RKPKJko 20.10.2009, 3-4-1-14-09.

<sup>123</sup> Maamaksuseadus. – RT I 1993, 24, 428 ... RT, I 07.06.2013, 6.

<sup>124</sup> MaaMS § 5 lg 1 sätestab: “Maamaksumäär on 0,1 kuni 2,5 protsenti maa maksustamishinnast aastas, välja arvatud käesoleva seaduse paragrahvi 11 4. lõikes sätestatud juhul. Maksumäära kehtestab kohaliku omavalitsusüksuse volikogu hiljemalt maksustamisaasta 31. jaanuariks. Muudetud maksumäära rakendatakse maksustamisaasta algusest”.

<sup>125</sup> RKPKJko 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p 5, 6, 7.

on kohustus maksude kogumisel ning sissenõudmisel lähtuda KOV maksumäärast ning vastavalt sellele laekub maksutulu KOV-le. Lubatud erisus on seadusega kooskõlas, kuna PS-e § 157 lubab kehtestada KOV organitel kohalikke makse. Samas kui seadusandja on kehtestanud maksumäärade vahemiku, siis ei tohi alammäär olla null PS § 113 järgi. Lisaks sellele on lubatud alates 2002. a erinevatele hinnatsoonidele<sup>126</sup> erinevaid maksumäärasid. Siinkohal leiab autor, et seadusandja on andnud maamaksu maksumäära kehtestamise KOV üksusele ning alates 2002. a on lubatud kehtestada erinevate hinnatsoonidele erinevad maksumäärad, siis võib juhtuda, et KOV poolt maksustatud maa- ning asutusalad ei saa võrdsetel alustel maksustatud erinevatel KOV haldusterritooriumitel ning nimetatud regulatsioon läheb vastuollu põhiseaduses kehtestatud ühetaolise maksustamise põhimõttega. Samas aga, kui arvestada asjaolu, et igas KOV on maakasutuse otstarve ning maa maksustamise hinnad erinevad, siis on sellise pädevuse delegeerimine õigustatud.

Suuremat vaidlust pälvib kehtivas maamaksuseaduses<sup>127</sup> (edaspidi MaaMS) kehtestatud säte § 11 lg 3. Kehtivas seaduses ei kohaldata maksusoodustust kaasomanike ja korteriomanike suhtes ühetaoliselt, kuna õigussubjektid ei ole MaaMS kehtestatud regulatsiooni taustal võrdsed isikud, st et kinnistu maksustamisel ei arvestata kaasomaniku õigust maamaksuvabastuse suuruse arvutamisel võrdsetes osades, st kaasomanike maksuvabastus on kokku 0,15 ha, korteriomandi puhul laieneb maksuvabastus 0,15 ha igale korteriomanikule (nt: 2000 m<sup>2</sup> kinnistul arvestatakse kahe kaasomanikuga maksuvabastust 1500m<sup>2</sup> osas).

Nii pälvis vaidlusalune küsimus lahendamist Tallinna halduskohtu otsusega nr 3-13-1499<sup>128</sup>, kus Tallinna halduskohus asus seisukohale, et MaaMS § 11 lg 3 on põhiseadusega vastuolus, kuna piirab MaaMS § 11 lg 1 sätestatud maksusoodustuse kohaldamist selliselt, et kaasomandis oleva elamumaa kaasomanikud on maamaksu tasumisest vabastatud elamumaa osas linnas kokku 0,15 ha ulatuses. Kohus leidis, et PS-e § 12 tuleneb seadusandjale keeld kohelda isikuid meelevaldselt erinevalt, st kehtestada õigusnorme, millest tulenevad võrdses

---

<sup>126</sup> MaaMS § 5 lg 2 sätestab: “Kohaliku omavalitsusüksuse volikogu võib maamaksumäära kehtestada diferentseeritult maa hinnatsoonide ja/või katastriüksuse sihtotstarvete liikide kaupa käesoleva paragrahvi 1. lõikes või käesoleva seaduse paragrahvi 11 lõikes 4 nimetatud vahemikus“. („MaaMS § 11 lg 4 järgi Põllumajandussaaduste tootmiseks kasutusel oleva haritava maa ja loodusliku rohumaa maamaksu määr on 0,1 kuni 2,0 protsenti maa maksustamishinnast aastas“).

<sup>127</sup> Maamaksuseadus. – RT I 1993, 24, 428, RT I, 22.12.2013, 3... RT I, 07.06.2013, 6.

<sup>128</sup> TlnHKo 18.10.2013, 3-13-1499, p 23,24,25,26,27.

olukorras olevatele isikute jaoks erinevad tagajärjed, ilma et selleks oleks mõistlikku põhjust ja eesmärki. Siinkohal võrreldi omavahel maa kaasomandi ja korteriomandi omandiliike, mille sisuks on lõppkokkuvõttes see, et maatükk on erinevate isikute ühises omandis kaasomandi vormis. Kohus leidis, et korteriomanditeks jagatud kinnistu puhul on iga korteriomaniiku suhted maaga täpselt samasugused, nagu need oleksid maa kaasomandi puhul. Korteriomaniku erisuseks on vaid see, et korteriomaniiku ainuomandis on teatud piiritletud osa ehitisest. Kohus asus seisukohale, et maamaksu objektiks on MaaMS § 2 kohaselt maa, mitte sellel maal asuvad ehitised ega muud kinnisasja olulised osad ega nende väärtus, siis ei saa ehitise iseloomust (sh omandiõiguslikust jaotusest) tulenev erinevus korteriomandi ja maa kaasomandi vahel põhimõtteliselt õigustada maamaksusoodustuse erinevat kohaldamist. Seetõttu peaksid seaduses neile isikutegruppidele olema kehtestatud maamaksusoodustused samasugused.

Kohtuasi jõudis riigikohtuni, mis pidi tuvastama, kas MaaMS § 11 lg 3 on põhiseadusega vastuolus. RKPKJ oma otsuses nr 3-4-1-52-13<sup>129</sup> asus seisukohale, et MaaMS § 11 lg 3 riivab PS § 12 lg-t 1 koosmõjus PS §-ga 32, kuid ei pidanud põhiõiguste riivet meelevaldseks ega ebamõõdukaks ja jättis rahuldumata halduskohtu taotluse tunnistada kõnealune säte põhiseadusega vastuolus olevaks. Kolleegiumi hinnangul seisneb erinev kohtlemine selles, et korteriomandi puhul lähtutakse maamaksuvabastuse määramisel MaaMS § 11 lg-st 1, mille kohaselt on korteriomandi puhul iga korteriomaniik vabastatud elamumaa osas maamaksust kuni 0,15 ha (hajaasustuses 2 ha) ulatuses. Seevastu kaasomandis oleva kinnistu puhul jaguneb maksusoodustus 0,15 ha-d (hajaasustuses 2 ha-d) kõigi maatüki kaasomanike vahel. Mõlemal juhtumil on maatükk, millel ehitised asuvad, kaasomandis. Kohus tõi võrdlusena välja asjaolu, et kinnisasja kaasomanike ja korteriomaniike suhe maatükki ei ole olemuslikult ühesugune, kuna korteriomand on tsiviilkäibes eraldi objektina, mõtteline osa asjast aga pole vaadeldav eraldi asjana. Kolleegium lähtus kohtuotsuse tegemisel eeldusest, et tavaliselt on korteriomandite puhul tegemist valdavalt korruselamuga ja kaasomandite puhul valdavalt ühepereelamutega, sest kohtuvaidluses oli tegemist kaasomanikega, kus kinnistu oli individuaalelamu tüüpi maja.<sup>130</sup>

---

<sup>129</sup> RKPKJko 29.01.2014, 3-4-1-52-13, p 41, 42, 42.2.2, 42.3, 46.

<sup>130</sup> L. Lehis. Koduomaniku maamaksuvabastus – kaevikusõda või tormijooks? Maksumaksja 2014/II, lk 6-7).



Autor leiab, et kohtuasja raames jäi ikkagi lahendamata MaaMS § 11 lg 3 kohaldamine, st miks MaaMS kohtleb erinevalt isikuid, kes on maa kaasomanikud, ning isikud, kes on saanud maa kaasomanikeks korteriomandi omandamise kaudu.<sup>131</sup> Kuna vastavasisuline küsimus on tänaseks jõudnud “koduomanike maamaksuvabastust laiendava maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõusse” (596 SE)<sup>132</sup>, siis on tehtud eelnõu sättes parandus ning eeldatavasti peaks eelnõu kohaselt laiendatama maamaksuvabastust liitsihtotstarbega maal elavatele maaomanikele ning kaasomanikele oleva kinnistu puhul igale maaomanikule eraldi, mitte enam ühiselt.

Käimasoleva eelnõu pinnalt on näha, et MaaMS on teisigi puudusi, nii näiteks leitakse, et kehtiva seaduse kohaselt tasub maaomanik kõikide sihtotstarvete eest, st kui koduomanik elab liitsihtotstarbega<sup>133</sup> maal, siis saab ta maksuvabastust elamumaa osas, kuid tal tuleb tasuda maamaksu tema kinnistu teiste sihtotstarvete eest. Eelnõu kohaselt sätestatakse, et kodualune liitsihtotstarbega maa vabastatakse maamaksust ka selle maa muude sihtotstarvete osas senistes pindalalistes piirangutes kõikide sihtotstarvete peale kokku. Samuti sätestatakse, et kodualuse maa maksuvabastuse pindalalisi piiranguid kohaldatakse iga ühis- ja kaasomaniku kohta eraldi. Kehtiva seaduse kohaselt ei suurene mitme kaasomandi korral maamaksust vabastatav pindalaline osa, vaid see jaguneb omanike vahel proportsionaalselt nendele kuuluva kaasomandi osa suurusega.<sup>134</sup>

Seega tekitab ka eelnõus olevate asjade lahenduskäik seaduses inimeste jaoks palju küsimusi, st et seaduses kehtestatud regulatsioon ei ole üheselt mõistetav ning tekib küsimus, kellele on koduomaniku maamaksuvabastus mõeldud. Ning kas ja miks on seadusandja otsustanud, et osa koduomanikud, kelle kodud asuvad elamumaa ja ärimaa

---

<sup>131</sup> RKPJKo 29.01.2014, 3-4-1-52-13, p 46, 47,48, 50, 50.1, 50.2, 50.3, 51, 52; RKPJKo 27.12.2011, 3-4-1-23-11, p 12, 42. (PS § 12 lg-st 1 tuleneva võrduspõhiõiguse riivega on tegemist, kui võrreldavaid gruppe koheldakse sarnases olukorras erinevalt).

<sup>132</sup> Koduomanike maamaksuvabastust laiendav maamaksuseaduse muutmise seadus. – Arvutivõrgus: [http://www.riigikogu.ee/index.php?page=en\\_vaade&op=ems&enr=596SE&koosseis=12](http://www.riigikogu.ee/index.php?page=en_vaade&op=ems&enr=596SE&koosseis=12) (15.04.2014). (Vt L. Lehis. Koduomaniku maamaksuvabastus – kaevikusõda või tormijooks?. Maksumaksja 2014/II, lk 6-7).

<sup>133</sup> Maksuvabastuse osaline mittesaamine, kui isiku kodu asub elamumaa ja ärimaa liitsihtotstarbega maal.

<sup>134</sup> N. Parret. Maamaksuvabastusest elamu- ja ärimaa liitsihtotstarbega maal asuva kodu omanikule. (õiguskantsleri kirjavahetus 14.02.2014). – Arvutivõrgus: ((file:///C:/Users/Kasutaja/Downloads/5Maa%20sihtotstarve%20koduomaniku%20maamaksuvabastuse%20saamise%20kriteeriumina.pdf (14.04.2014). (Vt L. Lehis. Koduomaniku maamaksuvabastus – kaevikusõda või tormijooks?, lk 8).

liitsihtotstarbega maal, jäävad maamaksuvabastusest osaliselt ilma, kuna eelnõus planeeritavad muudatustest võidavad rahaliselt suuremate ja kallimates hinnatsoonides asuvate maatükkide omanikud.<sup>135</sup> Seega on alust arvata, et ka seaduseelnõusse 596 SE sisse viidavad seadusemuudatused ei rahuldada kõikide isikute vajadusi, ning seaduse jõustumisel tuleb kodanikel alustada pärast maksuteate saamist kohtuteed, eriti neil, kes leiavad, et nende maamaksuvabastus ei ole arvestatud õiglastel alustel. Seega jääb vaid loota, et seadusandja jõuab lõpuks tulemini, kus kodualuse maa maksuvabastusse saajad on maksust vabastatud võrdsetel alustel.

KOV pädevusse kuulub veel teinegi maksuseadusega kehtestatud erisus, näiteks parkimistasu maksumäära kehtestamine tulenevalt parkimisseaduse<sup>136</sup> (edaspidi ParkS) § 2 lg 2, mis samuti kvalifitseerub KOV maksutuluna ning maksutuluna laekub KOV-le ka viivistasuotsus<sup>137</sup>. ParkS § 3 järgi on õigussubjektiks parkimiskorda rikkunud sõiduki juht või siis omanik. Ka siinkohal võib ühiskonnaliikmetele jääda mulje, et parkimistasu kehtestamisel võidakse riivata isikute põhiõigusi, kuna parkimistasu määrad erinevad erinevate KOV piirkondades. Nii näiteks hakkasid kehtima 01.01.2014. a Tallinna linnas uued parkimistasud, mille osas pöördusid mitmed avaldajad õiguskantsleri poole selgitamiseks välja Tallinna avaliku tasulise parkimisala piires elavatele inimestele antava parkimistasu soodustuste arvestamise aluste ning kesklinna elaniku parkimistasu enam kui kolmekordse hinnatõusu põhiseaduspärasust. Lisaks oli leidnud veel üks avaldajatest, et kuna Tallinnas on piirkondi, mille elanikud linnale parkimistasu maksuma ei pea, siis võib kesklinna elanikelt oma kodu juures parkimistasu nõudmist pidada inimese elukohast lähtuvaks KOV poolseks diskrimineerimiseks.

Õiguskantsler ei tuvastanud vastuolu põhiseadusega ning selgitas, et “Seadusandja on kohalikule omavalitsusele jätnud parkimistasu üle otsustamiseks väga avara mängumaa ning Tallinn ei ole selle piire ületanud“. Kuigi seniste avalduste pinnalt on õiguskantsler jõudnud seisukohale, et parkimistasu tõstmine Tallinna avalikul tasulisel parkimisalal ei toimunud

---

<sup>135</sup> Valitsus loobus arvamuse andmisest maamaksuseaduse muutmise kohta. Valitsuse kommunikatsioonibüroo, 20.03.2014 – Arvutivõrgus: (<http://valitsus.ee/et/uudised/istungid/otse-valitsuse-istungilt/77694/valitsus-loobus-arvamuse-andmisest-maamaksuseaduse-muutmise-kohta>) (14.04.2014).

<sup>136</sup> Parkimisseadus. – RT I 1995, 57, 980.

<sup>137</sup> Täitemenetluse seadustiku, kohalike maksude seaduse, ühistranspordiseaduse, liikluseaduse ja väärtemenetluse seadustiku muutmise seadus. – RT I 2002, 10, 654. § 50<sup>2</sup> sätestab: “Viivistasu laekub selle kehtestanud kohaliku omavalitsusüksuse eelarvesse“.

põhiseadusvastaselt, pidas ta vajalikuks märkida, et linnaelanike suhtes oleks olnud viisakam, kui sellisest muudatusest oleks neile pikemalt ette teatatud. Seega tegi õiguskantsler soovitus, et “Tallinna Linnavolikogul tuleks edaspidi teavitada linnaelanikke selliste muudatuste tegemise kavatsusest rohkem ette ning jätta muudatuse tegemise ja selle jõustumise vahele enam aega”.<sup>138</sup> Siinkohal tõdeb autor, et kuigi linnakodanikele võib tunduda, et parkimistasude määrad on erinevad, siis on õigustatud, et KOV saab vastavalt ühiskondlikele vajadustele korraldada parkimiskorraldust oma haldusterritooriumil.

Samuti võib välja tuua hiljuti Sorainen advokaadibüroolt esitatud väite, mille järgi leiti, et reklaamimaks on põhiseadusega vastuolus. Reklaamimaksu küsimust arutati ka riigikogu põhiseaduskomisjonis ning leiti, et reklaamimaks on põhiseadusega vastuolus, kuid erinevalt advokaatidele leidis komisjon, et olukorra lahendus ei pea olema maksu kaotamine. Põhiseaduskomisjon leidis, et põhiseadusega ei ole kohalike maksude seadus kooskõlas eelkõige osas, milles see ei sätesta reklaamimaksu tasumise määra või arvestamise aluseid, samuti maksudeklaratsiooni vormi ja esitamise kuupäeva ning maksu tasumise tähtpäeva ja maksustamisele kuuluvate kuulutuste ja reklaami loetelu ehk maksu objekti, kuid reklaamimaksu kehtetuks tunnistamisega võib riivata ebaproportsionaalselt põhiseaduses sätestatud KOV enesekorraldusõigust ja finantsautonoomia põhimõtet.<sup>139</sup> Autori arvamuse järgi peaks seadused tagama õiguspõhimõtetest kinni pidamise, seega käesoleval juhul nõustub autor küll komisjoni seisukohaga, kuid leiab, et seadusandja ei tohiks seaduse kehtestamisel riivata isikute põhiõigusi. Kuna maksukohustus tuleneb vahetult seaduse alusel, siis kindlasti ei saaks pidada õigustatuks maksukohustust, mida seadusega ei ole täpselt ja arusaadavalt reguleeritud.

Peamiselt kehtestab maksuseadused riigikogu ning annab välja maksuseadustele rakendusakte. Seadusandja võib delegeerida valitsusele, ministritele, ministeeriumitele anda tõlgendada rakendusaktide või määruste andmist, mis selgitaksid seaduses kehtestatud

---

<sup>138</sup> Tallinna linna parkimistasude tõstmine ei ole vastuolus põhiseadusega. Õiguskantsleri kantselei 31. 01.2014. – Arvutivõrgus: <http://oiguskantsler.ee/et/tallinna-linna-parkimistasude-tostmine-ei-ole-vastuolus-pohiseadusega> (14.04.2014).

<sup>139</sup> Komisjon: reklaamimaks vastuolus põhiseadusega. Äripäev 25.04.2014. – Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/article/2014/4/25/komisjon-reklaamimaks-vastuolus-pohiseadusega> (03.05.2014).

regulatsiooni lahti, kuid mis samaaegselt ei tohi minna vastuollu maksuõigussuhte iseloomuga. Põhiseaduse § 11 kohaselt võib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Põhiseaduse § 19 näeb aga ette, et igaüks peab oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel järgima seadust. MKS § 4 lg 2 kohaselt on maksumaksjal kohustus maksta ainult seadusega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud korras. Nimetatud sätete alusest tuleneb legaliteedi põhimõte, mis väljendub MKS § 11 sätestatud uurimisprintsipi kaudu.<sup>140</sup> Seega on maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki maksuseadustes maksukohustust suurendavaid või vähendavaid asjaolusid. Maksuhalduril on seega kohustus maksude määramisel ja sissenõudmisel järgida seaduse ühetaolist kohaldamist.

Kui maksuhaldur on maksuseadust valesti rakendanud, siis saab maksuhalduri vastutusele võtta ning teda distsiplinaar- või kriminaalkorras karistada.<sup>141</sup> Samas võib tõdeda, et maksuhalduri maksuotsused tuginevad sageli subjektiivsetel veendumustel, mis võib olla tingitud maksuhalduri mittetäielikust arusaamast maksuseaduste rakendamisest. Legaliteedi põhimõtte järgi peab nii maksuhaldur kui maksukohuslane oma õiguste ja kohustuste realiseerimisel arvestama kõikide seadustega, mitte üksnes maksuseaduses kehtestatud õigusnormidega. Seega ei tohiks maksuhaldur lähtuda subjektiivsetest hinnangutest, vaid peaks arvestama maksujuhtumi välja selgitamisel faktilistest asjaoludest, maksuseadustest, kohtupraktikast, õigusriigi üldpõhimõtetest ning hindama neid kogumis. Selline tegevus oleks kooskõlas ühetaolise maksustamise põhimõttega.

Ühetaolise maksustamise põhimõttest ja võrdse kohtlemise printsipist lähtuvalt on maksuhalduril keelatud sõlmida maksumaksjaga kokkuleppeid maksude vähendamise või mittemaksmise osas, valida maksusaajat või maksuliiki, välja arvatud, kui see on kehtestatud seadusega. Seega on eraldi reguleeritud näiteks maksuvõla ajatamine, maksuvõla kustutamine ning maksuotsuse minetamine. Õigustatuks saab pidada ka näiteks olukorda, kus maksuhaldur ja maksumaksja lepivad kokku kompromissis nii haldusmenetluses kui ka pankrotimenetluses. Nii näiteks leidis RKTK kohtuasjas nr 3-2-1-122-09<sup>142</sup> kohus, et

---

<sup>140</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 57.

<sup>141</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 57-58.

<sup>142</sup> RKTKo 18.11.2009, 3-2-1-122-09, p 17.

maksunõudeid ei ole küll võimalik saneerimismenetluses ümber kujundada, kuna MKS § 114 lg-ga 2 ei ole sarnast sätet, milles reguleeritakse maksunõuete vähendamist pankrotimenetluses. On iseenesest õige, kuid sarnase sätte puudumine ei takista saneerimise käigus maksuvõla ümberkujundamist. Saneerimisseadus<sup>143</sup> (edaspidi SanS) on MKS suhtes eriseadus, seega kui maksunõue ei oleks ümberkujundatav, tooks see endaga kaasa maksunõude eelistamise teistele nõuetele, millega kaasneks võlausaldajate võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine SanS § 26 p 3 ning § 28 lg 5 p 2 suhtes. Nimelt leidis maksuhaldur selles asjas, et maksuhalduril on keelatud sõlmida kokkuleppeid maksude vähendamise või maksmata jätmise osas ning et MKS § 114 lg 2 ja 3 kohaselt on maksuvõlga võimalik kustutada vaid pankrotimenetluses või maksukohuslase põhjendatud taotlusel, kui maksunõue on lootusetu või ebaõige. Saneerimise selguse huvides lisati MKS § 114 lg 1<sup>144</sup>, mis annab õiguse maksuhaldurile maksuvõla ümberkujundamist.

Seega saab järeldada, et maksuõiguses tekib maksukohustus vahetult maksuseaduse alusel. Kui riigikogu maksuseaduse vastu võtab, peab see olema kooskõlas põhiseaduse sätestatud õigusriigi üldpõhimõtete ja isiku vabaduste- ja põhiõigustega. Eestis on riiklike maksude kehtestamine riigikogu ainupädevuses. Erandjuhtudel delegerib riigikogu maksumäärade kehtestamise KOV pädevusse. Riigikogu võib kehtestada maksumäärade arvestamiseks maksu alam- ja ülempiiri, nagu näiteks MaaMS-s, mille maksumäära kehtestamine on KOV otsustada. Maksuseaduses kehtestatud põhimõtteid peavad järgima nii avaliku võimu kandjad, maksuhaldur kui ka maksumaksja. Autor leidis, et MaaMS sätetes on kehtivas seaduses erimeelsusi, sest MaaMS § 11 lg 3 järgi eelistatakse maksusoodustuse andmisel korteriomandit kaasomandile, mis ei ole kooskõlas PS § 12 võrdse kohtlemise põhimõttega. Märkimist vajab ka asjaolu, et kohtud käsitlevad võrdsuspõhiõiguse konteksti erinevalt, nii tuvastas näiteks Tallinna halduskohus MaaMS § 11 lg 3 PS-ga vastuolus olevaks, kuid riigikohtu halduskolleegiumi otsuses asuti seisukohale, et kinnisasja kaasomanike ja korteriomanike suhe maksuobjekti (maatükki) ei ole oma olemuselt ühesugune.

---

<sup>143</sup> Saneerimisseadus. – RT I 2008, 53, 296.

<sup>144</sup> MKS § 114 lg p 1 sätestab: riiklike maksude maksuhaldur kannab maha: juriidilise isiku maksuvõla tema pankroti- või likvideerimismenetlusega lõpetamise või likvideerimismenetlusestundlõpetamise korral, kui puudub maksukohustuse täitmise eest vastutav kolmas isik või sellelt isikult ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda.

Autor leiab, et maksuhaldur ei tohiks maksujuhtumi tuvastamisel lähtuda subjektiivsetest hinnangutest, vaid arvestama faktiliste asjaoludega, maksuseadustes kehtestatud regulatsioonidega, kohtupraktikaga, õigusriigi üldpõhimõtete ning vabaduste ja põhiõigustega ning hindama neid kogumis. Seega oleks soovituslik maksuvaidluste tuvastamise lihtsustamiseks seadusandjal välja anda ühetaolise maksustamise kohaldamise hindamiseks rakendusakte, et vältida ka kohtute erinevaid tõlgendusi omavahel võrreldavate maksuobjektide tuvastamisel. Praegusel hetkel saab kohtuasja lahendamisel lähtuda vaid sellest, et seadusandja pädevuses peaks olema põhiseadusega vastuolus olevat sätet likvideerida ning hinnata, et ei esineks maksuseaduse rakendamisel ebavõrdset kohtlemist omavahel võrreldavate olukorda vahel.

### **2.3 Maksevõimelisuse põhimõte**

Tänapäeval toimub maksustamine maksevõimelisuse põhimõtte alusel, st riik maksustab majandustegevuses eri resultaate, tagamaks maksukoormuse ühtlane jaotumine erinevate sissetulekutega inimeste vahel.<sup>145</sup> Maksukoormus sõltub maksumaksja potentsiaalsest maksevõimest ehk majanduslikust edukusest. Maksevõime avaldub tulu saamisel, vara omamisel, saadud tulude või kogutud vara tarbimisel. Nii on ka riik kehtestanud nende vormide avaldamise kaudu erinevad maksuliigid, näiteks tulumaks, käibemaks ning aktsiisimaks.<sup>146</sup> Seega rakendub maksevõimelisuse põhimõte suuremal määral isikute suhtes, kes saavad rohkem tulu, kes omavad rohkem vara ning kes tarbivad suuremal määras ühiskonnas pakutavaid hüvesid. Selline põhimõte peaks kaitsma isikuid, kellel tuluallikad puuduvad ning kes otseselt ise makse ei maksa.

Kui vaadelda erinevaid tarbimismakse lähemalt, siis saab asuda seisukohale, et käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks, kuid maksustamine ise toimub ettevõtja käibe maksustamise kaudu. Maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus. Käibemaksu puhul on

---

<sup>145</sup> K. Lind. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – *Juridica* 2008/IV, lk 249.

<sup>146</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 62.

tegemist lisandunud väärtuse maksuga.<sup>147</sup> Seega käibemaksusubjektidel on käibemaksukohustus seda suurem, mida suurem on tulu. Riik on kehtestanud kolm käibemaksumäära 20%, 9%, 0% KMS § 15 järgi. Üldjuhul on tarbimiskäibemaks kaupadel ja teenustel 20%.

Tarbimismaksu eriliigina tunneme ka aktsiisimaksu, mis kehtestatakse kaupadele, mille tarbimist riik soovib mõjutada.<sup>148</sup> ATKEAS on Eestis aktsiisimaksuga maksustatud alkohol, tubakas, mootorikütus. Aktsiisimaksu maksuõigussubjektid on tootjad, kauba tarnijad. Aktsiisiga maksustatakse kauba liigid, seega ei ole aktsiisimaksumäär sõltuvuses kauba müüjast, tootjast ega kauba päritolust. Nii sõltub ka aktsiisimaks toodetud kui ka sissetoodud kauba kogusest ning väärtusest ning aktsiisivabastus on teatud mõttes sõltuvuses tarbimisega. Teatud juhtudel on aktsiisimaksu määr õigustatud näiteks sellega, et sellega üritatakse vähendada alkoholi ja tubaka tarbimist. Aktsiisikauba käitlejatel on tulenevalt ATKEAS aktsiisilaopidamise registreerimise kohustus, mille üle teostab järelevalvet MTA maksuesindaja.

Tulumaksuga maksustamine avaldub netopõhimõttes. Objektiivse netopõhimõtte kohaselt kuulub maksustamisele saadud tulu (äritegevuses saadud kasum), millest on maha arvatud selle tulu saamise eesmärgil tehtud kulud (juriidilistel isikutel). Subjektiivse netopõhimõtte kohaselt säilitatakse maksuvaba elatusmiinimum, st pärast tulumaksu mahaarvamist peab maksumaksjale tulust piisama hädavajalikeks kulutusteks.<sup>149</sup> Põhimõtte järgi ei tohiks maksude maksmine ohustada isiku füüsilist eksistentsi, teisel juhul oleks see sotsiaalselt ebaõiglane. Autori arvamuse kohaselt on kehtivas tulumaksuseaduses<sup>150</sup> (edaspidi TuMS) residendist füüsilise isiku tulumaksuvaba miinimum TuMS § 23 järgi summas 1728 eurot aastas, mis ei kata pärast tulust maha arvamist kahjuks paljudel juhtudel elamiseks hädavajalikke kulutusi ning vastav säte vajaks seadusemuudatust. Autor leiab, et igakuine tulumaksuvaba miinimum (144 eurot kuus) on väiksem ametlikust miinimumpalgast (355 eurot kuus). Kuna miinimumpalga vastavus tegelikule elatusmiinimumile on enam kui kaheldav, tundub 44,31 eurot tulumaksu mahaarvamine miinimumpalgast ülekohtune, kui

---

<sup>147</sup> Ingrid. Matsina. Kliendi nimel ja arvel tehtavate tehingute käibemaksu arvestus. – Maksumaksja 2014/III, lk 33.

<sup>148</sup> M. Sadilovi. Maksustamine ja aktsiisid Eestis. Bakalaureusetöö. Pärnu: 2012.

<sup>149</sup> K. Lind. Tulu mõiste. – Juridica 2003/V, lk 228-348.

<sup>150</sup> Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 19.11.2010, 7.

arvestada, et juba kulutused eluasemele algavad 150 eurost ja rohkem kuus, siis järgi jääv tulu ei kata ära eluks hädavajalikke kulutusi. Kuigi riik on kehtestanud toimetulekutoetustega lisatulu saamise võimaluse, ei kata ka need toetused teatud juhtudel leibkonna hädavajalikke kulutusi.

Siinkohal vajaks käsitlemist veel ühetaolise maksustamise seisukohast kolm huvitavat kohtulahendit, mis puudutavad aktsiate ümberpaigutamist. RKHK koosseisus on lahendamisel olnud kohtulahend nr 3-3-1-52-09<sup>151</sup>, nr 3-3-1-59-09<sup>152</sup> ning nr 3-3-1-15-11<sup>153</sup>. Nimelt on välja toodud kohtuotsused suhteliselt sarnased oma majandusliku tõlgendamise käsitluse poolest. Autor peatub nimetatud kohtulahenditel, sest nende käsitlemisel on näha, kuidas võrdse kohtlemise põhimõtet järgivad õigusemõistjad, maksuhaldur ning kohtud. Nende kohtulahendite pinnal oli tegemist Swedbank AS-i (endine AS Hansapank) suuraksionäri FöreningsSparken AB (Rootsi) esitatud ettepanekuga, milles 11.02.2005. a Swedbank AS tegi aktsionäridele teatavaks aktsiate ülevõtmispakkumise, tõstes 22.03.2005 pakutavat aktsia hinda 211,23 kroonile aktsia eest. Kuna aktsiate müügist saadav tulu kuuluks TuMS § 15 lg 1 alusel maksustamisele, siis aktsiate omanikud ehk kaebajad kas asutasid äriühingu või suurendasid äriühingus aktsiakapitali, sest TuMS § 15 lg 4 p-s 10 kohaselt ei maksustata tulu äriühingus osaluse suurendamisest või omandamisest mitterahalise sissemakse teel ning seega oleks mõistlikum aktsiatest saadav tulu rakendada ettevõtlusesse. Maksuhaldur leidis selles kolmes kohtuasjas, et maksumaksjad on teinud tehingu selleks, et vältida maksude tasumist riigile ning seega MKS § 84 on kohaldatav juhtumil, mil maksumaksja hoiab tahtlikult maksude tasumisest kõrvale. Kuigi nimetatud kohtuasjad ei ole võrreldavad päris üks ühele, on need siiski sarnased.

Nii leiab kolleegium kolme kohtulahendi käsitluses, et mitterahalise sissemakse tegemisel AS-i Swedbank aktsiatega ei ole kuritarvituse tunnuseid tuvastatud, sest kohtuasjas kogutud tõendid võimaldavad järeldada, et mitterahalise sissemakse tegemisel oli majanduslikule sisule vastav vorm ning aktsiate võõrandamisest saadud tulu käsitlemine tuluna ei ole põhjendatud. Kolleegium leidis, et MKS § 84 kohaldamise eelduseks peab olema tuvastatud õiguse kujundamisvõimaluste kuritarvitamine. Nii on ka kolleegium varasemalt selgitanud,

---

<sup>151</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09, p 2, 4, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 19.

<sup>152</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09, p 4, 5, 6, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19.

<sup>153</sup> RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11, p 4, 6, 7, 7.10, 10, 12, 13, 14, 16, 17, 18.



et sellisteks olulisteks teguriteks võiksid olla näiteks tehingu ebakohasus (st et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud); ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise, (st kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse) mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks (ei ole arvestatud põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks mõistlikum). Nende kolme kohtulahendi pinnalt leidis kolleegium, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seaduse või määrusega või kui sätestataks piirangud TuMS § 15 lg 4 p 10 kohaldamiseks. Nende kolme kaasuse pinnalt saab järeldada, et ühetaolise õiguse kohaldamise järgimine erinevates kohtuastmetes on erinevate tagajärgedega. Ka nende kohtulahendite põhjal on näha, et riigikohtu halduskolleegium on jäänud oma otsustes ühesugusele seisukohale. Tallinna halduskohus oma tehingu vormi käsitlust muutnud, esimese ja teise kohtulahendi puhul on kaebaja poolt esitatud kaebuse Tallinna halduskohus rahuldanud, kuid kolmandas kohtuajal jätnud kaebuse rahuldamata. Tallinna ringkonnakohus jättis aga kõiges kolmes kohtuajal kaebuse rahuldamata.

Nii näiteks on ka alljärgnevas kohutuasjas, kus käsitletakse pärandimaksu maksustamist. Pikka aega valitses Eestis teadmine, et kuigi meil ei ole pärandimaksu kunagi kehtestatud, maksustatakse pärandi võõrandamisest saadud tulu tulumaksuga, sest pärandina saadud vara loeti tasuta saaduks, kusjuures pärandi ja kinkeväärtuseks arvestati soetamismaksumuseks 0 eurot. Maksustamisele kuulus seega kogu vara müügist saadav tulu peaaegu täies ulatuses (maha sai arvata pärandi vormistamisega ja müügiga seotud kulud, milleks oli notaritasu, riigilõiv, maakleritasu). Põhimõtteliselt lähtuti eeldusest, et pärand ja kinge on samaväärsed tehingud, millega üks füüsiline isik annab oma vara tasuta üle teisele isikule ning sel viisil toimuv rikastumine maksustatakse tulumaksuga siis, kui tasuta saadu asi on võõrandatud.<sup>154</sup> Hiljutine RKHK otsus nr 3-3-1-97-13<sup>155</sup> muutis varasema seisukoha ning seega erinevalt kinkimisest ei ole pärimine võõrandamistehing, vaid tegemist on õigusjärglusega, mille käigus lähevad pärijale koos asjadega üle ka kõik pärandaja õigused ja kohustused, mis pärandajal olid enne pärandi avanemist. Riigikohtus oli arutlusel, kas õigus vähendada tulumaksuga maksustatavat tulu vara soetamismaksumuse võrra on isikuga lahutamatu

---

<sup>154</sup> L. Lehis. Eestis polegi pärandimaksu. – Maksumaksja 2014/II, lk 4.

<sup>155</sup> RKHko, 12.02.2014, 3-3-1-97-03, p 10-13.

seotud õigus. Riigikohus leidis, et ei ole lahutamatult seotud, mis tähendab, et vastupidise erisätte puudumisel läheb soetamismaksumus pärijale üle. Seega muutis riigikohus varasemat seisukohta ning vastavalt sellele kaasnesid otsesed mõjud nendele maksumaksjatele, kes olid deklareerinud pärandi võõrandamisel saadud tulu ja maksnud selle pealt tulumaksu.<sup>156</sup>

Samuti võiks siinkohal välja tuua maksevõimelisuse põhimõttega vastuolus oleva tarbimismaksu eriliigi, mis on hasartmängumaks, mis on kehtestatud hasartmänguseaduses<sup>157</sup> (edaspidi HasMS). Suurem osa hasartmängust laekub mängulaudadelt ja automaatidel toimuvatelt õnnemängudelt. Seega on see osa maksust erandlikult kehtestatud fikseeritud määradest, mis ei ole sõltuvuses mängus tehtud panuse suurusest ega mängukoha tulust. Seega maksustatakse tegutsevat mängukohta kui käibe- ja tulu allikat. Maksu objektiks on hasartmaksukäive, kuid maksumäärad arvestatakse hinnanguliste tulemimäärade kaudu.<sup>158</sup> Teoreetiliselt ei saaks sellist maksustamise põhimõtet õigeks pidada, kuna see annab eelise suurema käibega ettevõtjale ning on seega vastuolus ühetaolise maksustamise ja maksevõimelisuse printsiibiga, kuid samas võib fikseeritud määrade kasutamist õigustada proportsionaalsuse põhimõttega.

Rahandusministeeriumis on valmis HasMS eelnõu, mille kohaselt muutub senine hasartmängu regulatsioon, sätestades ka erinevaid hasartmänguliike. Lisaks sellele muudetakse senist mänguautomaatide maksustamise süsteemi. Peamine muudatus seisneb selles, et osaliselt "lauamaks" asendatakse käibest sõltuva maksumääraga. Eelnõu sätestab küll enam-vähem varasema maksustamise süsteemi, kuid märkimisväärselt lihtsama jaotuse. Lisaks tõstetakse käesoleva eelnõuga maksumäära mänguautomaatidele ja võrdsustatakse erinevate loteriide maksumäär.<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> L. Lehis. Eestis ei olegi pärandimaksu, lk 4.

<sup>157</sup> Hasartmänguseadus. – RT I 2008, 47, 261.

<sup>158</sup> Hasartmängud ja hasartmängumaks. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/?id=26803> (14.04.2014).

<sup>159</sup> Seletuskiri hasartmängumaksuseaduse juure. – Arvutivõrgus: <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/eoigus/230444#lo02sdxx> (01.05.2014).

Seega saab asuda seisukohale, et maksevõime avaldub tulu saamisel, vara omamisel, saadud tulude ja kogutud vara tarbimisel. Maksude kogumisest sõltub ühiskonnas pakutavate väärtuste ümberjaotamine. Seega, mida rohkem inimene majanduses pakutavaid teenuseid ja kaupu tarbib, seda rohkem tuleb tal ka riigile makse maksta. Seega ei tohiks maksude maksmine ohustada füüsilise isiku eksistentsi. Autor leiab, et kehtiva TuMS tulumaksuvaba miinimum 1728 eurot aastas, pärast tulust maha arvamist järgi jääv tulu, ei kata kahjuks paljudel isikutel elamiseks hädavajalikke kulutusi, sest miinimumpalga vastavus tekelikku elatusmiinimumi on kaheldav. Autor peab õigustatuks, et aktsiisimaks on kehtestatud kaupadele, mille tarbimist riik soovib mõjutada. Lisaks sellele leidis autor, et erinevate kohtulahendite pinnalt on näha, et ühetaolise õiguse ja maksustamise põhimõtte järgimine ei ole tagatud nii maksuhalduri kui ka kohtute poolt. Autor leiab, et iga kohtuotsus, mis muudab väljakujunenud kohtupraktikat, kahjustab seaduse ja õiguse ühetaolist kohaldamist.

## **2.4 Õiguskindluse põhimõte**

Õiguskindluse põhimõte tuleneb põhiseaduse §-st 10, mis sätestab, et käesolevas peatükis loetletud õigused, vabadused ja kohustused ei välista muid õigusi, vabadusi ega kohustusi, mis tulenevad põhiseaduse mõttest või on sellega kooskõlas ja vastavad inimväärikuse ning sotsiaalse ja demokraatliku õigusriigi põhimõtetele.

Õiguskindluse põhimõtte komponendiks on õiguspärase ootuse, usalduse kaitse, õigusselguse ja õigusrahu põhimõtted.<sup>160</sup> Lähtuvalt õiguskindluse põhimõtte komponentidest ei tohi seadusandja rakendada maksukoormust suurendavat või muul viisil maksumaksjat koormavat sätet tagasiulatuvalt, tunnistada kehtetuks juba olemasolevat tähtajalist maksusoodustust ennetähtaegselt või kehtestada uusi maksukohustusi lühikese etteteatamistähtajaga, mille alusel maksuõigussubjektid ei ole planeerinud või ei suuda planeerida oma tulusid ja kulusid. Näiteks õigusselguse põhimõttest tulenevalt kehtib nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele arusaadav. Nii näiteks kehtib Eestis alates 2008. a võimalus taotleda maksuhaldurilt “siduvaid eelotsuseid“, mis

---

<sup>160</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 69-73.

peaks andma maksumaksjale kindlustunde ja välistama halduspraktika tagasiulatuva muutmise.<sup>161</sup>

Selleks et majandustegevus saaks harmooniliselt toimida, tuleb seadusandjal tehinguvabadust piirata selliselt, et see arvestaks maksumaksja õigustatud huvidega. Nii peab olema tagatud maksumaksjale võimalus kujundada oma äritegevust selliselt, et ta saaks maksuotsuseid ning majandustegevust iseseisvalt planeerida. Seega ei saa maksumaksjale ette heita, kui ta on oma majandustegevuse korraldamisel valinud soodsama maksustamise. Järelikult peab olema tagatud ühetaolise õiguse ja maksude maksustamise põhimõtte ka õiguskindluse põhimõtte raames, sest maksumaksja lähtub maksuotsuse planeerimisel ning majandustegevuse korraldamisel kehtivast seadusandlusest ning haldus- ja kohtupraktikast.

Õiguskindluse eesmärk on tagada riigis korrapära ja stabiilsust ühiskonnas ning selle ühiskonnaliikmetele,<sup>162</sup> st maksuõigussubjektidele peab olema tagatud nii tulude kui kulude planeeritud oodatud õiguspärane ning sihipärane laekumine ja kulutamine.<sup>163</sup> Õiguspärase ootuse põhimõtte nõuab, et avalik võim ei kasutaks oma volitusi ja pädevust selliselt, et maksumaksja õigused tehingu tegemisel ei saaks kahjustatud viisil, mida ka mõistlik inimene ei suuda ette näha. Mis peaks tähendama seda, et maksuhalduril tuleb arvestada õigussuhetega, mille puhul on arvesse võetud kujunenud haldus- ja kohtupraktikat ning mis ei tohiks halvendada maksumaksja olukorda.<sup>164</sup> Autori arvamuse kohaselt tuleb siiski ette olukordi, kus seadusandja kehtestab maksuseaduse, kuid see osutub selle täitjatele keeruliseks või seaduse mitmeti tõlgendatavuse pärast võimatuks.

Kui lähtuda põhimõttest, et maksuseadusega sätestatakse maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis, millega tekib maksuõigussuhe riigi ja maksumaksja vahel, siis sellest lähtuvalt ei tohiks seadus olla mitmeti tõlgendatav ning täitjatele raskesti arusaadav. Kui isik on käitunud maksude maksmisel heas usus ning lähtunud maksude planeerimisel aktsepteeritavatest lahendustest, siis ei oleks õige ka olukord, kus seaduse tõlgendus rakendab üksikjuhtumi seisukohti kõikidele juhtumitele, mis läheks vastuollu ühetaolise

---

<sup>161</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. § 91<sup>1</sup>-§ 91<sup>12</sup>. Seisuga 01.04.2013.

<sup>162</sup> T. Grauberg. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. – Juridica 2010/III, lk 207.

<sup>163</sup> L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 30-31.

<sup>164</sup> T. Grauberg. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel, lk 208. (vt R. Maruste. Konstitutsionalism ning põhiõiguste – ja vabaduste kaitse, lk 291).

maksustamise põhimõttega. Seega on oluline, et seadus kohtleks kõiki maksumaksjaid ühetaoliselt, mis tagaks maksumaksjatele kindluse õiguse püsijäämisel.

Nii näiteks ei saaks õiguskindluse printsiibile tugineda juhul, kui avaldub maksukohuslase pahauskus.<sup>165</sup> Seega on maksumaksja jaoks oluline, et seadus annaks kindla regulatsiooni, seletuskirjad jne, mille alusel saab maksmaksja oma maksude tasumist planeerida, sest maksmaksja peab saama oma majandustegevust planeerida selliselt, et talle ei oleks võimalik pärast ette heita maksude vältimist.<sup>166</sup>

Ka riigikohus on oma otsuses käsitlenud õiguspärase ootuse põhimõtet maksustamise küsimustes, kus RKPJK oma otsuses nr III-4/A-5/94<sup>167</sup> leidis, et PS ja sellega kooskõlas vastu võetud seadused ja muud õigusaktid on määratud looma korrapära ja stabiilsust ühiskonnas – selle kaudu luuakse kindel ja püsiv alus põhiõiguste ja vabaduste seaduspäraseks kasutamiseks, tänu millele kujuneb õiguskindlus kui sotsiaalne väärtus. Lisaks sellele on RKHK oma otsuses nr 3-3-1-4-00<sup>168</sup> leidnud, et maksuõiguses ei ole üldjuhul lubatud seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks, st maksukoormust suurendavalt. See põhimõte tuleneb omakorda õigusriigi põhimõttest, et isiku õigusi ja vabadusi ei saa avalik võim suvaliselt piirata.

Nii jõudis ka Tartu ringkonnakohus oma otsuses nr 3-07-1205<sup>169</sup> Sylvesteri aktsiate kohtuasjas järeldusele, et seaduse tõlgenduse muutmine ei saa olla maksusumma määramise aluseks. Kohus lähtus arvamuse andmisel asjaolust, et 2002. a oli maksuhaldur andnud maksumaksjale järelepärimisele vastuse MKS § 84 tõlgendamise kohta: “Maksukohustus ei teki aktsiaid võõrandanud füüsilisest isikust aktsionäril A, kui ta ei omasta maksuvaba tulu, mis tekiks füüsilisest isikust aktsionärile kuuluva äriühingu Y ja kolmanda isiku Z (kelle aktsiaid edasi müüidaks) vahelisest aktsiate võõrandamise tehingust“. Usalduse kaitse põhimõte välistab käesoleval juhul maksustamise, sest maksu nõudmine on seotud seaduse tõlgendamise suhtes maksuhalduri seisukoha muutmisega.

---

<sup>165</sup> D. Birk. *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*. München 1998, lk 96.

<sup>166</sup> Eko 27.09.2007, C-409/04, *Teleos jt vs Comissioner of Customs & Excise*, p 48. (Vt T. Grauberg. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel, lk 207).

<sup>167</sup> RKPJKo 30.09.1994, III-4/A-5/94.

<sup>168</sup> RKHKo 03.04.2000, 3-3-1-4-00, p 1.

<sup>169</sup> RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09, p 21-23; RKHKo 13.07.2005, 3-07-1205.

Ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaselt ei saa maksuhaldur loobuda seadusega sätestatud maksukohustuse sissenõudmisest, seetõttu ei vabasta väärinfo iseenesest maksukohustusest.<sup>170</sup> Sylvesteri aktsiate kaebuse lahendamist käsitles ka RKHK oma otsuses nr 3-3-1-23-09, milles leidis, et haldusorgan ei tohtinud kallutada isikut käituma viisil, mis ei ole kooskõlas seadusega. Kui maksukohuslane on saanud maksuhalduri seisukohale tuginemiseks kindlustunde ja oma tegevust selle järgi planeerinud, siis on tal õigus selliselt tegutseda, usaldades maksuhalduri seisukoha paikapidavust.<sup>171</sup> Seega ei oleks õige, et riigi käitumine oleks üksikisiku suhtes sõnamurdlik ja ülemäära koormav, sest maksukohustuse tekkimine ei tohi olla heas usus käituva isiku jaoks üllatav.<sup>172</sup> Kokkuvõtvalt võib kaasuse pinnalt öelda, et juhul kui aktsionär võõrandab oma aktsiad oma nimel olevasse äriühingusse, ei rakendu TuMS § 15 lg 1. Seega omandades emiteeritud aktsiad ülekursi või kasumi arvel ning neid edasi müües kuuluvad TuMS järgi tulumaksuga maksustamisele, antud juhul on omanikul tegemist müügist saadud tuluga.

Samuti vajaks märkimist asjaolu, mis on seotud dividendide maksustamisega enne TuMS muudatust, kus enne 1999 (k.a) ei toimunud tulumaksustamist dividendidena tehtavate väljamaksetelt. Alates 2000. a on dividendid tulumaksumääraga maksustatud. Kui näiteks ettevõtte maksab välja dividendidena enne seadusemuudatuse sisseviimist, st enne 1999 (k.a) saadud tulu, siis on dividendi saajal õiguspärane ootus saada dividendid kätte maksuvabalt. Riigikohus võttis vastu TuMS muudatuse<sup>173</sup>, mille kohaselt tunnistatakse alates 01.01.2015 kehtetuks TuMS § 60 ning § 61 lg 27 ja 28. Need äriühingud, kes ei ole üleminekusätetest tulenevaid maksusoodustusi ära kasutanud, saavad maksusoodustused ära kasutada 2014. a jooksul dividendide väljamaksmisel või omakapitalist väljamaksete tegemisel, st TuMS § 50 lg 1 ja 2 rakendamisel. Seega kaotab alates 01.01.2015. a kehtivuse TuMS § 60 lg 1, mis reguleerib enne 2000. a kehtinud TuMS § 32 lg 2 alusel tasutud tulumaksu kasutamist TuMS § 50 lg 1 või lg 2 alusel tekkinud maksukohustuse vähendamiseks.<sup>174</sup>

---

<sup>170</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2004, lk 91.

<sup>171</sup> RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09, p 21-22; RKHKo 13.04.2009, 3-1-1-23-09, p 21-22. (vt T. Grauberg. Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel, lk 208).

<sup>172</sup> T. Grauberg. Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel, lk 208.

<sup>173</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadus. RT I, 23.12.2013, 3.

<sup>174</sup> 2014. a jooksul on veel võimalik kasutada maksusoodustusi TuMS § 60 ning § 61 lg 27 ja 28 alusel. Maksu- ja Tolliamet. – Maksumaksja 2014/I, lk 25.

Seega saab väita, et õigusselguse põhimõtte nõuab, et maksuseadused ning rakendusaktid oleksid sõnastatud piisavalt arusaadavalt, et üksikisikutel oleks võimalik ette näha ning planeerida oma tulusid, kulusid ning missugune õiguslik tagajärg kaasneb tehingu sooritamise. Seega maksustamine, mis sõltub tõlgendamisest, ei piiritle õiguspärast ja õigusvastast käitumist, ei loo õiguskindlust õigussubjektides, kes on korraldanud oma tegevuse seadusest lähtudes.

Siinkohal võib välja tuua ühe hiljutise Tallinna halduskohtus olnud kohtulahendi nr 3-13-70100<sup>175</sup> seoses stipendiumi maksustamisega, kus maksuhaldur tuvastas MTÜ-s Spordiklubi Martin Reimi Jalgpallikool stipendiumi maksustamisel maksuõigusrikkumise. Selles asjas oli MTÜ Spordiklubi Martin Reimi Jalgpallikool tasunud oma töötajatele väljamakseid stipendiumina. Stipendiumi mõistet maksuseadustes ei defineerita, seega tuli lähtuda üldisest tähendusest, mille järgi peaks stipendium olema korrapäraselt antav rahaline toetus eesmärgiga edendada hariduslikku, kunstilist või sportlikku tegevust. Vastavasisuline juhend, mis selgitab stipendiumide maksustamist<sup>176</sup>, on üleval ka MTA kodulehel. Halduskohus nõustus selles asjas, et maksuhaldur on tuvastanud õigesti, et maksuvaba stipendiumi ei saa maksta isikule, kes teeb stipendiumi maksja kasuks tööd ning et stipendiumi saanud treenerid on majanduslikus mõttes jalgpalliklubi töötajad, seega tuleb väljamakstud stipendiumi käsitleda töötasuna. Autor leiab, et õigusselguse põhimõttest lähtuvalt on nimetatud kohtulahendis tehtud otsus õiglane teiste töölepingu alusel töötavate isikute suhtes. Samas on aga jõustunud kohtulahend toonud endaga kaasa praktikas spordiklubi liikmetele liikmemaksu tõusu, millel võivad olla kahjulikud tagajärjed – leibkonnad ei suuda laste eest spordiklubi käimise eest tasuda, mida ei saaks pidada õiglaseks. Seega tõdeb ka autor, et selgem seadus, seletuskiri ning regulatsiooni eesmärgi esitamine tagaks ühetaolise õiguse kohaldamise.

Siinkohal võiks veel välja tuua teise riigikohtu lahendi, RKPKJ otsuse nr 3-4-1-24-11<sup>177</sup>, mis puudutas 1.04.2011. a jõustunud vedelkütuse seaduse<sup>178</sup> (edaspidi VKS) muudatust, kus

---

<sup>175</sup> THKo 14.03.2014, 3-13-70100.

<sup>176</sup> Stipendiumide maksustamisest. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=31810> (20.04.2014). Töö autor tõdeb, et selgusetuks jääb, millal vastav juhend MTA kodulehel on avaldatud, kas pärast maksujuhtumi toimumist või juba enne seda.

<sup>177</sup> RKPKJo 31.12.2012, 3-4-1-24-11, p. 64, 65, 66, 67, 68, 69, 75, 88.

<sup>178</sup> Vedelkütuse seadus. – RT I 2003, 21, 127; RT I, 15.03.2011, 19 ... RT I, 21.03.2014, 39.

riigikohtul tuli tuvastada, kas VKS § 36 lg 5 riivab ebaproportsionaalselt isiku PS §-ga 10 tagatud õiguskindlust. Riigikohus osutas, et PS § 10 tuleneb õigusriigi põhimõte, mis hõlmab õiguskindluse põhimõtet. Õiguskindluse põhimõte hõlmab omakorda õiguspärase ootuse ja *vacatio legis*'e põhimõtet. Kolleegium analüüsis ettevõtlusvabadust PS § 31 silmas pidades VKS § 36 lg 5 põhiseaduspärasust õiguspärase ootuse ja *vacatio legis*'e põhimõtete aspektist. Kolleegium osundas, et ehkki õiguspärane ootus ei nõua kehtiva regulatsiooni kivistamist, tuleb silmas pida, et õigus ei tohi olla õiguse subjektide suhtes sõnamurdlik. Igaüks peab saama temale seadusega antud õigusi ja vabadusi kasutada vähemalt seaduses sätestatud tähtaja jooksul. Igaühel on õigus mõistlikule ootusele, et seadusandja lubatu rakendatakse isikute suhtes, kes on hakanud oma õigust realiseerima. Õiguspärase ootuse põhimõtte esemeline kaitseala hõlmab isiku mõistliku ootuse, et õiguskorras talle antud õigused ja pandud kohustused püsivad stabiilsena ega muutu rabavalt ebasoodsas suunas. Siinkohal leidis kohus, et tegemist on õiguspärase ootuse intensiivse riivega, võttes arvesse asjaolu, et kuna vedelkütuse seaduse muudatus oli kütuseturul varem tegutsenud ettevõtjate suhtes ootamatu, et tegemist ulatusliku muudatusega ning et 31.05.2011. a uue registreerimistaotluse ja tagatise esitamata jätmisel oli kütuseturul tegevuse jätkamine võimatu. Seega otsustas riigikohus tunnistada kehtetuks VKS § 36 lg 5 põhiseadusega vastuolus olevaks ja kehtetuks osas, milles see kohaldub tarbimisse lubatud kütuse müüjate suhtes, kes olid 1.04.2011. a registreeritud majandustegevuse registris kütuse müüjana ning olid turul tegutsenud vähem kui kolm aastat. Seega oli ettevõtjal mõistlik ootus registreeringu ja esitatud tagatise püsima jäämisel kuni 15.04.2012. a ning seega kaalus üles avaliku huvi teha võimalikult kiiresti ümberkorraldusi. Autor leiab, et VKS § 36 lg 5 kohaldatav õigusnorm riivas ka PS § 12, sest suurettevõtjaid said eelise tegutseda kütuseturul edasi, sest väikeettevõtjal 1 000 000 euro tagatise leidmine oli reaalselt raskendatud. Selle kaasuse pinnalt on ühetaolise kohtlemise aspektist oluline, et seadus andis liiga lühikese etteteatamise tähtaja, mille järgi ei olnud väikeettevõtjatele antud võimalust ümberkorralduste sisseviimiseks.

Siinkohal vajaks märkimist veel teinegi näide biokütuse aktsiisivabastuste põhimõtete muutmises, mis toimus 13. detsembril 2010. a, mida meedias eriti ei kajastatud ning millega seoses muudeti õigusaktides oluliselt biokütuse aktsiisivabastuste põhimõtteid. Nimelt toodi



ATKEAS-i <sup>179</sup> sisse biokütuse tootjatele täiendav tingimus, mis seisnes selles, et aktsiisivabastus laienes üksnes biokütusele, mis pidi vastama säästlikkuse kriteeriumitele. Säästlikkuse kriteeriumid olid kehtestatud keskkonnaministri 19.05.2005. a määrusega nr 38 „vedelkütustele esitatavad keskkonnanõuded ning biokütuste säästlikkuse kriteeriumid ja nende tõendamise kord“<sup>180</sup> (edaspidi KeM). Seoses sellega tuli biokütuse tootjatel tõendada biokütuse päritolu ja/või vastavus kehtestatud säästlikkuse kriteeriumitele, ning kui biokütus ei vastanud säästlikkuse kriteeriumitele, siis maksustati biokütus ATKEAS-s sätestatud aktsiisimaksuga tavakorras (ühtlasi muudeti fikseeritud biokütuse aktsiisivabastamise lõpptähtjaks 27.06.2011). Kehtestatud muudatus tõi biokütuse tootjale majanduslikult kahjuliku olukorra. Nimelt oli biokütusetootja allkirjastanud tooraine tarne lepinguid (päritolumaa Valgevene, neli-viis kuud ette) suuremates kogustes, mis pidi saabuma vagunitega. Kõige enam tekitas probleeme väikeettevõtjale olukord, kus tuli tõendada, et biokütus on toodetud toorainest, mis vastab säästlikkuse kriteeriumitele.

MTA-ile esitati järelepärimine, kuidas peab ettevõtja vastavat sätet tõendama ning tõlgendama. Siinkohal tuleb tsiteerida Peeter-Tanel Orro seisukohta: “biokütuse vastavuse tõendamise alused on toodud Teie viidatud KeM määruse nr 38 § 5.1. lg 5, seega esiteks biokütuse vastavust käesolevas paragrahvis sätestatud säästlikkuse kriteeriumitele tõendab pädeva sõltumatu hindaja koostatud ekspertiis või analüüs. Teiseks aktsiisist vabastatud biokütuse puhul võib käesolevas lõikes nimetatud ekspertiisi või analüüsi kokkuvõtte esitada MTA-ile käesoleva määruse lisa 4 kohases vormis. (Säästlikkuse kriteeriumitele vastamise tõendamist on käsitletud põhjalikumalt MTA veebilehel kütuseaktsiisi rubriigis.) Konkreetset pädevate sõltumatute hindajate nimekirja kehtestatud ei ole, nende valimine on iga äriühingu otsustada <sup>181</sup>. Selle juures on oluline meele pidada, et säästlikkuse kriteeriumile vastamist või mittevastamist ei saa kinnitada ainult biokütuse analüüsiga laboris (nt laborianalüüs ei anna infot selle kohta, millisel maa-alal biokütuse tooraine kasvatati), vaid reeglina alles peale kogu “tarneahela” ekspertiisi. Tavapraktikas on ette

---

<sup>179</sup> ATKEAS 27 lg 1 p 28 sätestas: käesoleva seaduse § 19 lõike 14 punktides 1–3 nimetatud biokütus, mis vastab välisõhu kaitse seaduse §58 lõike 2 alusel kehtestatud biokütuse säästlikkuse kriteeriumidele, kuni 2011. aasta 27. juulini.; RT I 2003, 2, 17 ... RT I, 18.11.2010,3.

<sup>180</sup> Vedelkütustele esitatavad keskkonnanõuded ning biokütuse säästlikkuse kriteeriumid ja nende tõendamise kord. RT I, 13.12.2010, 4 ... RT I, 13.12.2010, 10.

<sup>181</sup> Siinjuures tuleks veel mainida, et biokütuse analüüsid telliti Saksamaa laborist, kuna Eesti ei ole võimalik selle kohast analüüsi teostada, kuna Eestis tegutsevatel laboritel puuduvad vastavad litsentsid.

tulnud, et sellised dokumendid liiguvad biokütusega kaasa juba selle tootja juures. Säästlikkuse kriteeriumitele vastavus mõjutab aktsiisivabastust kuni 27.07.2011. a, millest alates maksustatakse kütuseaktsiisiga pea kõik biokütused, tegemata vahet, kas nad vastavad säästlikkuse kriteeriumitele või mitte“.<sup>182</sup> Biokütuse tootja esitas samuti vastava dokumentatsiooni (ingliseelse, mille tootja oli kaubaga kaasa pannud EL liikmesriikidesse tooraine saatmisel) maksuhaldurile. Maksuhalduri vastuses seisis, “et edastatud lisadokumentidest nähtub, et kinnituse andjaks on tootja. Mille alusel on siis praegu võimalik öelda, et dokumendi väljastaja on sõltumatu ja pädev isik? Kuid olemasoleva info põhjal ei ole võimalik ei kinnitada ega ümber lükata, kas aktsiisivabastuse rakendamise õigus on olemas või mitte“.<sup>183</sup> Sellest tulenevalt ei olnud pärast seadusemuudatuse sisseviimist ei olnud biokütuse tootjatel<sup>184</sup> mõistlik biokütuse tootmisega tegeleda, kuna polnud teada, kas toodetud tooraine vastab hiljem säästlikkuse kriteeriumitele või mitte. Samuti muutus biokütuse päritolu tõendamine kulukamaks kui biokütuse tootmisest saadav tulu. Ning kui taimsetest õlides toodetud biokütus oleks maksustatud aktsiisimaksuga, oleks biokütuse realiseerimise väljamüügihind osutunud kallimaks kui turul pakutav tavadiisli turuhind. Seega osutus biokütuse tootmine n-ö “loteriimänguks“, millega ei olnud võimalik turul konkureerida, ning tänaseks on see ettevõtlustegevusvorm välja suretatud.

Lähtudes õiguskindluse põhimõttest leiab autor, et seaduseandja peab tagama kõikidele üksikisikutele võrdsetel alustel õiguse vabalt tegutseda, arvestades, et seaduse muudatus ei tohi endaga kaasa tuua maksukoormuse tõusu või arusaamatust seaduse mitmeti tõlgendatavuse pärast. Õiguskindluse tagamine on oluline kõikidele maksuõigussubjektidele, sest vastavalt sellele planeeritakse tulude ja kulude jaotamist lähtuvalt kehtivast seadusandlusest ning haldus- ja kohtupraktikast. Seega kui seadusandlus on hüplik või sellega kehtestatakse tagajärjed, mida muudetakse, täna siia ja homme sinna, siis on alust arvata, et tegemist on õigussubjektide põhiõiguste riivega. Seadusandja ei tohi piirata isikute vaba tegutsemist selliselt, et see mõjutaks nende eksistentsi, sest vastasel juhul ei oleks tagatud stabiilsus ühiskonnaliikmetele, kuid paraku peab tõdema, et kohtupraktika näidetel

---

<sup>182</sup> Kirjavahetus autori valduses, 18.12.2010; 21.12.2010; 30.04.2011.

<sup>183</sup> Kirjavahetus autori valduses 05.05.2011.

<sup>184</sup> 2010.a. seisuga oli kütuseturul biokütuse tootjaid kaks Biodiesel Paldiski AS ja BioOil OÜ. Tänapäevaks ei tegutsenud kumbki ettevõtte biokütuse tootmisega ning Biodiesel Paldiski AS-i suhtes kuulutati välja iseenda pankrot 2010. a juulis. BioOil OÜ leidis turul tegutsemiseks teise alternatiivi, mis ei ole seotud enam biokütuse tootmisega.

on seadusandja kehtestanud õigusnorme, mis on põhiseadusega vastuolus või soodustanud ettevõtlustegevuse häääbumist.

## **2.5 Proportsionaalsuse põhimõte**

Proportsionaalsuse põhimõte tuleneb PS-e § 11, mille järgi õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Menetlusõiguses tuleb maksuhalduril lähtuda MKS § 10 lg 3-st, mis kohustab teostama maksumenetlust lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Sellest tulenevalt tuleb maksuhalduril iga maksujuhtumi kontrollimisel selgitada välja kõik juhtumiga seotud asjaolud ning hinnata neid kogumis.

Ka RKPJK otsuses nr 3-4-1-1-02<sup>185</sup> on märgitud, et Tallinna ringkonnakohus on leidnud, et ebavõrdne kohtlemine on seadusega vastuolus siis, kui selliseks kohtlemiseks puudub kohane põhjus. Selles kaasuses oli tegemist 1996-1999 kehtinud KMS sättega, mis keelas sisendkäibemaksu mahaarvamise ostudelt, mille väärtus ületas 50 000 krooni ja mille eest oli tasutud sularahas. Kolleegium asus seisukohale, et EV PS § 12 lg 1 sätestab üldise võrdsuspõhiõiguse, mille kaitseala hõlmab kõiki eluvaldkondi, sh ettevõtlust. Võrdsuspõhiõigus laieneb EV PS § 9 lg 2 alusel juriidilistele isikutele ning põhiõiguse riive seisneb selles, et ühed inimesed ei või käibemaksu maha arvata, teised võivad. Seega riivas KMS § 18 lg 8 ka võrdsuspõhiõiguse kaitseala. Selles asjas selgitas kohus, et sobiv on abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist. Vaieldamatult ebaproportsionaalne on sobivuse mõttes abinõu, mis ühelgi juhul ei soodusta eesmärgi saavutamist. Sobivuse nõude sisuks on kaitsta isikut avaliku võimu tarbetu sekkumise eest. Abinõu on vajalik, kui eesmärki ei ole võimalik saavutada mõne teise, kuid isikut vähem koormava abinõuga, mis on vähemalt sama efektiivne kui esimene. Arvestada tuleb ka seda, kuivõrd koormavad erinevad abinõud kolmandaid isikuid, samuti erinevusi riigi kuluses. Abinõu mõõdukuse

---

<sup>185</sup> RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 5, 12, 13, 14, 15, 18; RKPJKo 12.06.2002, 3-4-1-6-02, p 14.  
L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 32.

üle otsustamiseks tuleb kaaluda ühelt poolt põhiõigusse sekkumise ulatust ja intensiivsust, teiselt poolt aga eesmärgi tähtsust.

Proportsionaalsuse nõudega tuleb arvestada nii materiaalses maksuõiguses kui menetlusõiguses. Nii tuleb proportsionaalsuse nõudega arvestada maksupettuse tõkestamise eesmärgil sisseviidavate erisätete ja piirangute väljatöötamisel kui ka maksusoodustuste kehtestamisel, et sisseviidavad piirangud ning maksusoodustused täidaksid oma eesmärgi, oleksid kõikidele isikutele sobivad, kehtestatud võrdsetel alustel, vajalikud ning mõõdukad.

Seega ei tohi maksupettuse tõkestamiseks kohaldatavad õigusnormid osutada koormavaks ega takistada maksumaksjate tegevust.<sup>186</sup> Nii ei tohiks maksuhaldur lähtuda pelgalt faktist, et tehing säästab makse, sest see ei tee tehingut veel ebasobivaks.<sup>187</sup> Kuid siiski peab tõdema, et nii mõnelgi korral on ette tulnud olukordi, kus on kehtestatud ebaproportsionaalseid piiranguid, mis ei ole asjakohased ning mille tagajärjeks on ettevõtlusvabaduse takistamine. Seega saab pidada õigustatuks, et maksud ei tohiks viia olukorrani, kus maksumaksja peaks omandi- või pärandimaksu maksmiseks omandi võõrandama või pärandist loobuma, mis oleks vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.<sup>188</sup>

Seega, kui isiku eesmärk on makse vältida, kasutades selleks ära tehingu sisule mittevastavat vormi, siis tuleb maksuhalduril otsustavalt sekkuda, et tagada ühetaoline ja võrdne maksustamine. Maksustamisest kõrvalehoidmine tsiviilõiguslike tehingute kasutamise teel ohustab maksuseaduste ühetaolist rakendamist.<sup>189</sup> Siiski peab maksumaksjale jääma vabadus otsustada, kuidas oma majandustegevust kujundada, sest maksumaksjal on õigus valida majanduslikult soodsam tehingu maksustamise vorm.<sup>190</sup> Seega saab maksude vältimise väljaselgitamisel lähtuda iga üksikjuhtumi asjaolusid arvestades, sest seadusega ei ole võimalik reguleerida kõiki olukordi. Maksuõigus tunnustab neid tsiviilõiguslikke tehingu vorme, mille eesmärgiks on majandustegevuse edendamine.<sup>191</sup> Kuid siiski saab lähtuda

---

<sup>186</sup> RKPJK 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15.

<sup>187</sup> Z. Prebble. J. Prebble. Comparing the general Anti-Avoidance rule of income Tax law with the Civil law Doctrine of Abuse of law. – Bulletin for International Taxation. 2008/IV, p 153.

<sup>188</sup> L. Lehis. Maksuõigus, 68.

<sup>189</sup> K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. Köln 1998, lk 165.

<sup>190</sup> P. Brennan. Why the ECJ Should Not follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax. International VAT monitor. 2005 juuli/august, lk 247-248.

<sup>191</sup> K. Tipke, J. Lang, lk 166.

põhimõttest, et maksude vältimise tõkestamisel tuleb maksuhalduril hinnata, kas isiku tegevus vastab õigusnormi mõttele, ning teiseks missugused olid maksumaksja subjektiivsed kaalutlused, st kas isikul oli tahe saavutada maksueelis kunstlikult loodud tingimuste abil.<sup>192</sup> Nii võimaldab ka MKS § 83, § 84 maksukohustuse väljaselgitamiseks hõlmata kõiki maksumaksja eelnevaid ja järgnevaid toiminguid, mille alusel saab teha järelduse, kas isik on kujundanud sellised õigussuhted, millel on maksude vältimise tunnused. Nii on ka RKHK oma otsuses nr 3-3-1-31-99<sup>193</sup> leidnud, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Vastasel korral oleks lepingupooltel võimalus omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Selline olukord oleks vastuolus maksu kui avalik-õigusliku kohustise olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega. Seega saab põhimõtteliselt väita, et maksuõiguses kehtestatud piirangud peavad jääma õigusraamidesse, mille eesmärk on õiguse kuritarvituse tõkestamine, kuid samas peab jääma isikutele vabadus kujundada vabalt tsiviilõiguslikke tehinguid, millega oleks tagatud majandustegevuse edendamine. Seega oleks ebaproportsionaalne, kui seadusandja kehtestaks maksuõigusrikkumise takistamiseks regulatsioone, millel puudub põhjendus.

Nii näiteks oli ka VKS § 36 lg 5 p 8 2011. a kehtestatud käibemaksupettuse tõkestamiseks rakendatud vedelkütuse käitlejatele registreerimis- ja tagatisenõuded, mis tunnistati osaliselt põhiseadusvastaseks, kuna leiti, et uus regulatsioon rikub turul varasemalt tegutsenud ettevõtjate huve, kelle suhtes vastav säte riivab õiguskindluse põhimõtet ning ettevõtlusvabadust, millest oli juttu juba ka eespool.<sup>194</sup> Siinkohal võiks esile tuua ka juba eespool käsitletud biokütuse aktsiisiga maksustamise, millega samuti püüti luua korda kütuseäris. Nimelt kehtestati ATKEAS-s § seadusesse säte, millega alates 27.06.2011 maksustati biokütus aktsiismaksu määraga, mis tõstis biokütuse turuhinna samale tasemele, mis oli tavadiisli hind, millega seoses ei olnud võimalik turul konkureerida, kuid millega tegelikkuses vastav majandustegevus välja suretati. Autor leiab, et seadusandja ei arvestanud aktsiisimaksuga maksustamisel kõikide tagajärgedega, eriti aga sellega, et biokütuse

---

<sup>192</sup> T. Grauberg. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. – Juridica 2008/X, lk 666.

<sup>193</sup> RKHKo 04.10.1999, 3-3-1-31-99, p 3.

<sup>194</sup> RKPJKo 31.01.2012, 3-4-1-24-11, p 68 jj.

tooraineks on rapsiõli – seega ei oleks omavahel võrdsustatavad maksuõigusobjektid rapsiõli ja toornafta.

Proportsionaalsuse nõudega tuleb arvestada näiteks residendist äriühingutel, mis peavad maksma tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt, mis on kehtestatud TuMS § 51-52. Tulumaksukohustus tekib väljamakse tegemisel. Maksustamisel lähtutakse objektiivsete tunnuste alusel TuMS § 51 lg 2 p 1 sätestatud loetelust, milleks on trahvid, maksuintressid jne, ning TuMS § 51 lg 2 p 3 nimetatud dokumentaalselt tõendamata väljamaksed, TuMS § 52 lg 2 p 2-5 ja lg 3 nimetatud madala maksumääraga territooriumil asuvatele isikutele tehtud väljamaksed, näiteks osaluse omandamine, väärtpaberi soetamine, leppetrahvi tasumine jne. Kui aga näiteks väljamakse tagastatakse või langeb väljamakse alus ära, siis on maksumaksjal õigus maksuarvestust korrigeerida ning taotleda tulumaksu tagastamist.<sup>195</sup> Praktikas on kõige levinumad tulumaksuga maksustamise juhtumid seotud sellega, et puudub nõuetekohane kuludokument, näiteks kui arve viitab lepingule, siis on leping arve osaks ning sellega kaasnevad puudused võivad endaga kaasa tuua tulumaksukohustuse või ei ole soetatud esemed seotud ettevõtlusega. Näiteks kui teenus on tellitud ettevõtte nimel, kuid tegelikult vastavat teenust ei ole osutatud ettevõttele.

Ka RKHK on oma otsuses nr 3-3-1-46-11<sup>196</sup> sedastanud, et kui maksumaksjal puudub teenuse eest tasumist tõendav nõuetele vastav algdokument, siis maksustatakse väljamakse sõltumata sellest, kas teenus on ettevõtluseks vajalik või mitte. Kui aga väljamakse ning selle aluseks olnud tehingu toimumine on dokumentaalselt tõendatud, kuid ei ole tõendatud tehingu seotus ettevõtlusega, siis TuMS § 51 lg 2 p-i 3 rakendada ei saa. Sellisel juhul võib maksustamise aluseks olla mõni teine TuMS § 51 lg 2 punktidest. Juriidilise isiku puhul kuuluvad nt TuMS § 51 lg 2 p 4 kohaselt maksustamisele väljamaksed teenuste eest, mis ei ole tehtud selle juriidilise isiku kasumi teenimise eesmärgil või mis ei ole vajalikud või kohased ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks või kui teenuse seos ettevõtlusega ei ole selgelt põhjendatud. Kolleegium leiab, et TuMS § 51 lg 2 p-i 4 saab rakendada siis, kui on selge, et teenust on küll osutatud, aga see ei olnud seotud ostja ettevõtlusega.

---

<sup>195</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 227.

<sup>196</sup> RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 12; RKHKo 01.02.2012, 3-3-1-60-11, p 32-35 kauba väärtuse määramine hindamise teel.

Samuti tuleb proportsionaalsuse nõudega arvestada maksusoodustuste andmisel, mis omakorda on problemaatiline, kuna vastavad õigusnormid asuvad läbisegi ning kui seadusandjal ja rakendajal puudub täpne ülevaade maksu olemusest ja selle toimimise tehnikast, siis võidakse jõuda valele järeldusele.<sup>197</sup> Teoorias eristatakse ehtsaid ja ebaehtsaid maksusoodustusi. Ehtsaid maksusoodustusi tuleb tõlgendada kitsendavalt ning nende puhul on tegemist majanduspoliitiliste maksusoodustustega, mis on sõltuvad seadusandja poliitilisest tahtest. Sellisteks soodustusteks on näiteks TuMS §-des 25-28 sätestatud mahaarvamised, TuMS § 32 lg 4 sätestatud maksuvabastus põllumajandustootjatele ja metsaomanikele, hoiuintresside tulumaksuvabastus TuMS § 17 lg 2, lisaks TuMS § 13, 15, 19 loetletud maksuvabastusi. Lisaks sellele veel 9% käibemaksumäär KMS § 15 lg 2, ning KMS § 16, § 17 sätestatud maksuvabastused, k.a maksude haldamise lihtsustamise eesmärgil antud maksuvabastused, näiteks koguselised maksuvabastused kaupade Eestisse toomisel KMS § 17 lg 1 p 8, ATKEAS §-d 47, 47<sup>1</sup>, 48, 57, 57<sup>1</sup>, 58. Ebaehtsaid maksusoodustusi tõlgendatakse pigem laiendavalt, seda juba seetõttu, et sellega püütakse ära hoida topeltmaksustamist. Ebaehtsa maksusoodustusena võib välja tuua 0% määraga käibemaksu KMS § 15, sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse KMS § 29 lg 3, ettevõtlustulust kulude mahaarvamise õiguse TuMS § 32 lg 1, vara võõrandamisel kasu arvutamise müügihinna ja soetushinna vahena. Seega kui seadusandja ei arvesta ebaehtsaid maksusoodustusi, siis on maksuseadusnorm põhiseaduse vastane.<sup>198</sup>

Seega saab väita, et põhiõiguste vastastikused riived on juba põhiseaduses eneses oma olemuselt olemas, kuna põhiseaduseandja ei saanud ette näha ühegi põhiseadusse kirja pandud õiguse absoluutset kehtivust igas õigusvaldkonnas, st ka maksuõigusvaldkonnas. Seega on vabaduste seadusliku regulatsiooni vältimatuks osaks seada piirangud ühiskonnaliikmete erinevate huvide ning tegevuste kaitseks. Piirangute seadmine peab aga olema proportsionaalne saavutatava eesmärgi suhtes ning ei tohi tekitada ebavõrdsust ega kedagi ülemäära rõhuda. Seega peab seadusandja nii õiguse kuritarvitamise vältimiseks kehtestatud abinõude kui ka maksusoodustuste kehtestamisel arvestama proportsionaalsuse põhimõttega ning arvestama, et maksusoodustus ei riivaks teiste isikute põhiõigusi ega huve.

---

<sup>197</sup> L. Lehis. Maksuõigus, 86.

<sup>198</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 86-87.

### **3 Lubatud kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest maksuõiguse käsitluses**

#### **3.1 Ühetaolisest maksustamisest kõrvalekalde eesmärk**

Maksude kehtestamise põhieesmärk on riigi ja kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajalike rahaliste vahendite saamine (fiskaalne eesmärk). Riigikohus on oma otsuses nr 3-4-1-2-98<sup>199</sup> leidnud, et riiklik maks tagab riigitulu laekumise ja mõjutab maksumaksja tegevust. Selleks et oleks tagatud õiguse üldprintsipiide harmooniline toimimine, on vajalik kehtestada teatud olukordade reguleerimiseks kõrvalekaldeid ühetaolise maksustamise põhimõttest. Seda juba seetõttu, et ebaproportsionaalne oleks iga tehingu kontrollimine suunata maksuhalduri pädevusse.

Maksuõiguses avalduvad kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest nn lihtsustusnormides, mis on vajalikud selleks, et maksude arvestamine ja määramine ei muutuks ülemäära keerukaks ja kulukaks, sest absoluutse võrdsuse tagaajamine võib minna vastuollu proportsionaalsuse põhimõttega. Ühetaolise maksustamise kõrvalekaldeks on maksuseadustesse kehtestatud õigusnorme, mille eesmärk on reguleerida tüüpjuhtumeid ja situatsioone, mistõttu nähakse tihti ette lihtsustatud maksuarvestuse eeskirju, mis annavad sagedamini esinevatele tüüpsituatsioonidele standardseid lahendusi. Üldjuhul võib ühetaolisest maksustamisest kõrvalekalle endaga kaasa tuua ebavõrdse kohtlemise, sest fikseeritud määrad ei pruugi vastata tegelike kulude või tulude suurusele, kuid kui fikseeritud määrad on kehtestatud majanduslike analüüside põhjal, siis jäävad kõrvalekalded ebaoluliseks ning ei kaalu üles muid õigushüvesid. Seega tuleb maksuerandi õigustamiseks hinnata esmalt võrrelda ühelt poolt võimalikke maksuerisusi ja teiselt poolt lihtsustusnormidest tulenevat halduskulude kokkuhoidu, mis peab samuti tagama õigusselguse ja õiguskindluse. Samas ei saa ka kulude kokkuhoid olla peamine eesmärk. Seega tuleb seadusandjal õiglase maksusüsteemi loomisel tagada maksusüsteemi lihtsus,

---

<sup>199</sup> RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p 1.



läbipaistvus, odavus ning samal ajal ei tohi tekitada maksustamisel liiga suurt ebavõrdsust.<sup>200</sup>

Seadusandjal on fiskaalsete õigusnormide loomisel kohustus jälgida, et oleks kinni peetud võrdse kohtlemise põhimõttest, sest just fiskaalsete normide eesmärk on tagada maksukoormuse õiglane jaotumine ühiskonnas, nt: investeringute või väikeettevõtluse soodustamine tulumaksusoodustuste kaudu, tarbimise mõjutamine aktsiiside kaudu, keskkonnasäästliku tootmise soodustamine keskkonnamaksude kaudu jne. Seega on oluline järgida, et omavahel oleksid kooskõlas tulemi ja tarbimismaksude optimaalne vahekord. Regulaatiivse funktsiooni ülesanne on mõjutada majandussubjektide käitumist ning muuta ressursside paigutuse proportsiooni. Viimane funktsioon on oluline majanduspoliitika aspektist, sest maksumäärade muutmise ja maksusoodustuste kehtestamisega saab mõjutada majandusprotsesse vajalikus suunas. Regulaatiivsete lihtsustusnormide eesmärk on asjaajamise lihtsustamiseks kehtestatud maksude alampiirid, millest väiksemaid maksusummasid sisse ei nõuta ning teiseks võimaldatakse kindlates summates teha mahaarvamisi sõltumata tegelikest kulutustest. Seega on tänapäeval oluline maksukoormuse õiglane jaotumine ühiskonnas.<sup>201</sup>

Nii näiteks on kehtestatud maksude kogumiseks alampiirid, millest väiksemaid maksusummasid sisse ei nõuta või võimaldatakse teha kindlates summates mahaarvamisi, sõltumata tegelikest kulutustest ning samuti on maksuseadustesse kehtestatud mitmed objektiivsed maksuvabastused ja soodustused, mida on lubatud seadusega maha arvata.<sup>202</sup> Saksamaa erialakirjanduses liigitatakse maksuõiguse norme lähtuvalt normi eesmärgist fiskaalseteks ehk mõjutunormideks. Lisaks sellele eristatakse kolmanda grupina nn lihtsustusnorme.<sup>203</sup>

Alljärgnevalt käsitleb autor maksuõiguses kehtestatud õigusnorme, milles kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest on seadusega lubatud. Seega saab eristada

---

<sup>200</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 61.

<sup>201</sup> U. Mereste. Majandusleksikon I A-M. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastuse AS 2003, lk 579; L. Lehis. Maksuõigus, lk 36-37.

<sup>202</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 63.

<sup>203</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk. 29.

lihtsustusnorme ja mõjutusnorme, mille eesmärk on soodustada nii majanduspoliitika, kui sotsiaalpoliitika arengut.

### **3.2 Lubatud kõrvalekalded majanduspoliitilistel kaalutlustel**

Maksuõiguses on kehtestatud asjaajamise lihtsustamiseks ning ühtlustamiseks alampiirid, millest väiksemaid maksusummasid sisse ei nõuta olenemata tegelikest kulutustest või tulude suurusest. Põhimõtteliselt on vastavate lihtsustusnormide eesmärk hoida kokku halduskulusid, mis on proportsionaalne saavutatava eesmärgiga. Maksuõiguses seisneb selline põhimõte näiteks selles, et maksumaksjal ei teki käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust enne kui maksusubjekti käive on ületanud maksuvaba miinimumi summas 16 000 eurot KMS § 19 lg 1 järgi. Seega ei ole seadusandja pidanud vajalikuks väiksema käibega ettevõtteid koormata käibemaksu tasumisega. Seda ehk ka juba selle pärast, et maksuhalduril on kergem kontrollida maksustatavaid ettevõtteid ning sellega ei kaasneks ebamõistlikke halduskulusid, mistõttu on kehtestatud käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks käibe alampiir. KMS § 20 kohaselt on võimalik ettevõtjal ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida enne 16 000 euro käibe täissaamist.

Samuti võivad näiteks füüsilisest isikud ettevõtjad oma raamatupidamise meetodit vabalt valida, nii et see võib olla tekke- või kassapõhine. Nii näiteks võib üldise tekkepõhise arvestuse juures olla ka kassapõhine käibemaksu arvestus.<sup>204</sup> Füüsilise isiku tulu tulumaksuga maksustamise periood on kalendriaasta ja tuludeklaratsiooni esitamise tähtaeg on 31. märts TuMS § 36 kohaselt. Ettevõtluse tulust saab ettevõtlusega seotud mahaarvamisi teha vaid äriregistrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja. Selline põhimõte on õigustatud, kuna suuremalt jaolt ei ole FIE käive ning tulu suur. Lisaks sellele on neil õigus alati oma väikeettevõtlusvormi vahetada ning asutada osaühing.

---

<sup>204</sup> Äriseadustiku § 77 järgi FIE korraldab oma raamatupidamist lähtuvalt raamatupidamise seadusest (edaspidi RPS), § 2 alusel. RPS kohaselt on FIE raamatupidamiskohustuslane, kellel on võimalus pidada oma raamatupidamist kassapõhiselt RPS 43 lg 1 alusel. FIE on maksukohustuslane, kellele laienevad maksuseadustes sätestatud kohustused. Maksukohustuslane peab raamatupidamisarvestust raamatupidamise seaduses sätestatud juhtudel ja korras MKS § 57 lg 1. Kuid maksuseaduses võib sätestada juhud, mil maksukohustuslane peab lisaks raamatupidamisarvestusele pidama täiendavat arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta ehk maksuarvestusi MKS § 57 lg 2 p 1.

Lihtsustatud maksuarvestus on kehtestatud ka sõiduauto ettevõtlusvälise kasutuse väärtuse arvutamiseks. Seega kõikidelt sõiduauto soetamise ja kasutamisega seotud kuludelt on lubatud sisendkäibemaksu maha arvata täies ulatuses KMS § 29 lg 4 alusel, kuid ettevõtlusega mitteseotud sõitudel tuleb arvestada ja maksta käibemaksu TuMS alusel arvutatud erisoodustuse hinna alusel vastavalt sellele, kas peetakse sõiduauto kasutamine sõidupäevikut või mitte KMS § 12 lg 7 järgi.<sup>205</sup> Autor leiab, et vastavasisuline kõrvalekalle maksuseadusega ei ole õigustatud, sest selline lihtsustatud maksuarvestuse vorm on keeruline, kuna sõidupäeviku pidamise puhul on ebareaalne märkida kõiki sooritatud sõite, seda juba seetõttu, et isik võib töökohustuse täitmisel külastada ka isiklikuks otstarbeks vajalike kohti (kauplus, teenindus asutused jne), seega on sõidupäevikus märgitud kilometraaz küsitava väärtusega. Praktikas ei ole tegelikult võimalik eristada kulutusi, mis on seotud isikliku otstarbe või ettevõttega.

Lisaks sellele on lihtsustatud maksuarvestus isikliku sõiduauto kasutamise hüvitise määramiseks TuMS § 13 lg 3 p 2 kohaselt. Hüvitist saab arvutada kahel viisil. Seega on see ettevõtja otsustusvabadus, missugust isikliku sõiduauto kasutamise hüvitist tööandja töötaja suhtes rakendab. Oluline on siinjuures asjaolu, et kui töötaja esitab töösõitude arvestuse, siis võib maksta hüvitist kuni 0,30 eurot iga töösõidu kilomeetri kohta, kuid mitte rohkem kui 256 eurot kuus. Erinevalt ametiauto erisoodustuse sätetest ei kehti hüvitise puhul piirangud sõltuvalt auto vanusest või mootori võimsusest. Teise arvestusmeetodi puhul on oluline, et lubatud on maksuvabastus 64 eurot kuus, mis ei kohusta maksumaksjat pidama sõidupäevikut. Oluline on tähele panna ka seda, et maksuarvestus toimub kalendrikuu täpsusega, mis seisneb selles, et kui isik asub tööle kasvõi üheks päevaks ning lahkub töölt, siis on lubatud maksta hüvitist terve kuu määras.

Lihtsustatud maksuarvestus on ette nähtud ka töölähetusekulude hüvitise arvestamiseks, mis on reguleeritud TuMS § 13 lg 3 p 1, mida täpsustavad veel Vabariigi Valitsuse 25.06.2009 määrus 110<sup>206</sup> ja 28.03.2001 määrus 108<sup>207</sup>. Vastavalt seaduses sätestatud on makstav

---

<sup>205</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013, lk 285.

<sup>206</sup> Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord. RT I 2009, 36, 245 ... RT I, 21.12.2011, 10.

<sup>207</sup> Teenistuslähetuse kulude hüvitamise ja päevaraha maksmise tingimused, ulatus ja kord. RT I 2001, 33, 178 ... RT I, 21. 12.2011, 11.

maksuvaba päevaraha 32 eurot, seega kui lähetuskulu jääb seaduse poolt kehtestatud piirmääradesse, siis maksukohustust ei teki.

Näiteks on ka hasartmängumaks üks tarbimismaksu eriliik, mis asendab selles valdkonnas käibemaksu. Hasartmängud on käibemaksust vabastatud KMS § 16 lg 2 p 7 järgi. Hasartmängu ei maksustata käibemaksuga seetõttu, et selle hüve tarbijaks on alati eraisik, mistõttu puudub vajadus rakendada lisandunud väärtuse maksu põhimõtet ja sisendkäibemaksu mahaarvamist, siis seega ei ole hasartmängu maksustamine käibemaksuga otstarbekas, vaid selle asemele kehtestatakse omaette maks. Seega on hasartmängumaksu baas maksukäive HasMS § 1 järgi.<sup>208</sup>

Seega saab järeldada, et lihtsustusnormid on kehtestatud maksude arvestamise ja määramise tüüpsituatsioonide reguleerimiseks. Selline majanduslik lähenemine on õigustatud juba seetõttu, et nii füüsilised isikud kui ka juriidilised isikud saavad oma tegevust vabalt valida. Nii näiteks saab juriidiline isik otsustada, millal registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks, kuna käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus tekib alles siis, kui ettevõttel on täitunud 16 000 eurot kuus või kalendriaastal. Ka FIE saab otsustada, kas pidada oma raamatupidamist kassapõhiselt või tekkepõhiselt. Lisaks sellele on lihtsustusnormide kehtestamine oluline juba seetõttu, et ettevõtted saaksid vabalt oma majandustegevust planeerida, ilma et maksuhaldur majandustegevusse sekkuks. Seega saab pidada õigustatuks, et seadusandja kehtestab maksuvaba alampiiri, mille peab tõendama kuludokumentidega siis, kui maksuhaldur teostab maksukontrolli, nii näiteks on kehtestatud lihtsustusnormid olukorras nii ametiauto ettevõttevälise kasutuse väärtuse arvutamiseks kui ka isikliku sõiduauto kasutamise väärtuse hüvitamiseks. Autor leiab, et kuigi ta ei nõustu ametiauto sõidupäeviku pidamise kohustusega, siis siiski peab ta õigustatuks seda, et proportsionaalsuse põhimõttega läheks vastuollu olukord, kus maksuhaldur hakkab kontrollima ettevõtte igapäevaseid sõite majandustegevuses.

---

<sup>208</sup> Hasartmängud ja hasartmängumaks. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/?id=26803> (20.04.2014).

### 3.3 Lubatud kõrvalekalded sotsiaalpoliitilistel kaalutlustel

Seadusandja on kehtestanud sotsiaalpoliitilisel eesmärgil mitmed objektiivsed ja subjektiivsed maksuvabastused ja -soodustused, millega on võimalik luua täiendavaid vahendeid maksuõigussubjektidele. Ka siinjuures on oluline jälgida, et tagatud oleks maksuõigussubjektide võrdne kohtlemine, kuigi rakendatavad meetmed võivad tunduda isikuid ebavõrdselt kohtlevad, siis sisuliselt see nii ei ole, vaid tegelikult on eesmärgiks tagada inimestele võrdsed võimalused. Nii peavad rakendatud meetmed olema kooskõlas teiste põhiseaduses kehtestatud õiguse üldpõhimõtetetega. Mistõttu on maksuõiguses keelatud meelevaldselt maksuvabastuste ja -soodustuste andmine valitud isikutele või suvaliste tunnuste alusel. Autor ei pea vajalikuks välja tuua kõiki maksuvabastusi ja -soodustusi, seega peatub vaid eluliselt kõige enam puudutavatel maksuvabastuste ja -soodustuste andmisel.

Sotsiaalsete põhiõiguste sisuks on PS § 28 järgi ära hoida sotsiaalsete riskide realiseerumisel tekkida võivat kahju ja leevendada tekkinud kahju tagajärgi ning seejärel tagada isikutele inimväärne elu. Inimväärse elu tagamine seisneb selles, et isikutele peab olema tagatud esmavajadused eluasemele, toidule, riieale, tervishoiule jne. Seega tuleb riigil tagada isikutele inimväärsed elamistingimused. Riigi roll perekonna toimetuleku tagamisel seisneb vaid pereelu soodustavas tegevuses toetavate teenuste olemasolu tagamise ning maksuvabastuste ja sissetulekutoetuste andmise näol.<sup>209</sup>

Nii on näiteks TuMS § 23-28<sup>2</sup> kehtestatud residendist füüsilise isiku kogutulust teha mitmesuguseid mahaarvamisi. Maksuvaba tulu mahaarvamise eesmärk on tagada inimestele puutumatu elatusmiinimum. Nii arvestatakse maksuvaba tulu kogutulust maha isiku avalduse alusel TuMS § 42 lg 1 alusel. Nii on sätestatud ka TuMS § 23<sup>1</sup> täiendavad mahaarvamised lapsevanematele lasterikastele peredele, seda eesmärgil, et laste eest hoolitsemine põhjustab takistusi elatise teenimisel kui ka suurendab kulutusi leibkonna vajadustele.<sup>210</sup> Alates 2009. a kehtib see soodustus teisest kuni 17-aastasest lapsest. Maksusoodustust saab kasutada üksnes tuludeklaratsiooni esitamise kaudu ning

---

<sup>209</sup> O. Kask. PõhiSK § 28/1. (RKPKo 21.01.2004, 3-4-1-7-03, p 14; RKHko 10.11.2003, 3-3-1-65-03, p 13).

<sup>210</sup> O. Kask. PõhiSK § 28/9.1.

mahaarvamist saab teha kumbki lapsevanem, kuid lapsevanemad peavad selles kokkuleppele jõudma, kes soodustust kasutab, v.a juhul kui lapsevanem viibib lapsehoolduspuhkusel.<sup>211</sup>

Põhiseaduse § 28 järgi peab olema tagatud sotsiaalne abi tervise, vanaduse, töövõimetuse, toetajakaotuse, puuduse, lasterikkuse ja puude puhul.<sup>212</sup> Täiendavad maksuvaba tulu määrad on kehtestatud TuMS § 23<sup>2</sup> pensionidele ning tööõnnetuhüvitistele TuMS § 23<sup>3</sup>, mille eesmärk on tagada inimestele sotsiaalne kaitse osalise või täieliku sissetulekukaotuse puhuks.

Lisaks lubab TuMS § 25 maha arvata intresse eluaseme soetamiseks võetud laenult või liisingult. Soodustust saab kasutada üksnes siis, kui eluaseme laenu või liisingut on kasutatud kinnisasja ostmiseks või hoone ehitamiseks. Maksustatavast tulust on õigus üheaegselt maha arvata vaid ühe elamu või korteri soetamiseks võetud laenu intressid, kuigi ühe eluaseme kohta võib olla mitu laenulepingut, näiteks üks laenuleping elamu soetamiseks ja teine elamu ehitamiseks.<sup>213</sup> Lisaks sellele on seaduses sätestatud soodustus last üksi kasvavale vanemale, kus maksustamisperioodil lapsehoolduspuhkust kasutanud vanem võib samal maksustamisperioodil tasutud TuMS § 25 lg 4 nimetatud intressid täies ulatuses või osaliselt maha arvata järgnevate maksustamisperioodide tulust, arvestamata käesoleva seaduse §-s 82<sup>2</sup> sätestatud piirangut.

TuMS § 44 lg 2 annab võimaluse esitada abikaasadel ühise tuludeklaratsiooni, mis seisneb selles, et kõik tulud ja mahaarvamised liidetakse deklaratsioonis ning juurdemaksu puhul saadetakse ühine maksuteade. Ühisdeklaratsioon annab parema võimaluse kasutada maksuvabastuse piirmäärasid ning on kasulik sellisel juhul, kui üks abikaasadest ei ole maksustatavat tulu saanud. Ühisdeklaratsiooni esitamise õigus ei sõltu sellest, kas abikaasa vara on ühis- või lahusvara. TuMS § 44 lg 2 tingimustel laieneb soodustus ka mitteresidentidele.<sup>214</sup>

Põhiseaduse § 37 järgi on igalühel õigus haridusele, seega on igaühe õigus omandada haridust. Nii on lubatud ka koolituskulude maha arvamine TuMS § 26 kehtestatud alustel,

---

<sup>211</sup> L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 131-132.

<sup>212</sup> O. Kask. PõhiSK § 28/1.

<sup>213</sup> L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 132-133.

<sup>214</sup> L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 135.

nimelt saab tulust maha arvata nii maksumaksja enda kui temaga alla 26 aasta vanuse alaneja sugulase, õe või venna koolitamise eest tasutud õppekuludid maha arvata. Koolituskulude mahaarvamise piirang on sätestatud TuMS § 28<sup>2</sup> lg 1, kus on sätestatud summaline piirang maksustamisperioodil 1920 eurot maksumaksja kohta. TuMS § 19 lg 3 p 3-5 kohaselt on tulumaksust vabastatud seaduse alusel või riigieelarvest makstud stipendiumid. Tegemist on toetusega, mille eesmärk on edendada kultuuri, spordi, hariduse jne arengut. Siinkohal on oluline märkida, et stipendiumi väljamaksmist tuleb eristada töösuhetes või ettevõtlusega seotud väljamaksetest. Ettevõtlusega seotud toetused on näiteks põllumajandustoetused, avaliku liiniveo toetused jne, mille eesmärk on hüvitada ettevõtluse kulusid või vähendada ettevõtja pakutava kauba või teenuse hinda. TuMS § 19 lg 3 p 6 kohaselt on tulumaksust vabastatud saadud kingitused ja annetused. Maksuvabastus lähtub eeldusest, et kingitus tehakse juba maksustatud tulu arvel või maksustatakse TuMS § 49 alusel.<sup>215</sup>

Põhiseaduse § 40 järgi võib riik kehtestada religioossetele organisatsioonidele soodustusi. Soodustuste andmisel tuleb kontrollida, kas see vastab PS §-s 12 kehtestatud võrdse kohtlemise põhimõttele.<sup>216</sup> Annetusena saab tulust maha arvata TuMS § 11 nimetatud nimekirja kantud isikutele tehtud kingitusi ja annetusi, aga mitte rohkem, kui 5% isiku maksuvabast tulust. Seda soodustust saavad kasutada ka juriidilised isikud TuMS § 49 lg 2 alusel. TuMS § 11 reguleerib veel tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute (edaspidi MTÜ) ja sihtasutuste (edaspidi SA) nimekirja koostamise tingimusi. Nimekirjast tulenevaid soodustusi saavad eelkõige annetajad, nii füüsilised isikud kui ka juriidilised isikud. Teatud soodustusi saavad ühingud ka ise, näiteks on neil õigus maksta tulumaksuvabalt stipendiume TuMS § 19 lg 3 p 5 alusel. ja õigus teha maksuvabalt annetusi teistele samas staatuses olevatele ühingutele. Alates 2011. a on võimalik ka teistes Euroopa majanduspiirkonna lepinguriikides asutatud ühingutel ja sihtasutustel kasutada Eesti omadega samaväärseid tulumaksusoodustusi, kui nad vastavad TuMS § 11 lg 2 esitatud tingimustele, mille kohaselt seaduse muudatuse eesmärk viidi sisse selleks, et tagada kooskõla EL õigusega.<sup>217</sup>

---

<sup>215</sup> L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 124. (vt M. Kuus. Stipendiumileping ja selle eristamisest teistest lepingutest. – Maksumaksja 2012/XII, lk 33-34).

<sup>216</sup> O. Kask. PõhiSK § 40/12.

<sup>217</sup> L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 92. (Vt E. Uustalu. Kas heategevusel on piirid? Ehk Välismaa mittetulundusühingute ebavõrdsest kohtlemisest Eestis. – Maksumaksja 2009/I, lk 31-33).

Põhiseaduse § 29 järgi on igal isikul õigus vabalt valida tegevusala, elukutset ja töökohta. Tegemist on PS § 19 vaba eneseteostuse ühe olulise väljendusvormiga. Põhiseadusest tuleneb seadusandjal kohustus tasakaalustada töötaja ning tööandja õigused ja huvid töötaja kaitseks olevate töötingimuste kehtestamisega. Nii näiteks on ka TuMS § 19 lg 3 p 10 järgi tulumaksust vabastatud ka spordilähetuse ja loometööga seotud lähetuse hüvitised. Erinevus töö- ja teenistuselähetuses oleva isikuga on see, et lähetusse lubatakse saata isikut, kes ei ole lähetajaga töösuhtes. Kui lähetuskulude hüvitisi makstakse üle kehtestatud piirmäärade või muid nõudeid rikkudes, siis maksustatakse need üksnes tulumaksuga TuMS § 19 lg 2 alusel.<sup>218</sup>

Seega saab järeldada, et lihtsustusnormid sotsiaalpoliitilistel kaalutlustel on vajalikud selleks, et maksude arvestamine ja määramine ei muutuks ülemäära keerukaks ja kulukaks. Seega saab pidada õigustatuks maksusoodustusi, mis on suunatud perekonna ja isikute kaitseks. Autor tõdeb, et maksuvabastuse ja -soodustuste õigusnormid ole just kergesti leitavad, sest õigusnormid asuvad läbisegi, mistõttu võib juhtuda, et võidakse jõuda valele järeldusele maksuvabastuse ja -soodustuse saamise osas. Samas tõdeb autor, et väga raske on hinnata, kui suures ulatuses kõrvalekalded võrdse kohtlemise põhimõttest ning ühetaolise maksustamise põhimõttest on õigustatud. Seega peab ühetaolise maksustamise põhimõtte kõrvalekalde maksuerandi õigustamiseks esiteks võrdlema ühelt poolt võimalikke maksuerisusi ning teiselt poolt lihtsustusnormist tulenevat halduskulude kokkuhoidu, sest eelpool nimetatud sätete puudumine muudaks maksuhalduri töö mahukamaks ja kulukamaks. Oluline oleks jälgida, et maksutulu õiglase ümberjagamisega täidaks maksustamine oma eesmärgi, vähendaks ebavõrdsust ning kaitseks ühiskonna nõrgemaid liikmeid. Seega ei ole autori arvates oluline, kui palju on makse kehtestatud, vaid see, kuidas maksude kogumine on korraldatud ning kuidas täitjatel on võimalik seda rakendada.

---

<sup>218</sup> L. Lehis. Eesti maksuõiguse kommentaarid 2013, lk 124-127.



## KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärk oli tuvastada võrdse kohtlemise põhimõtte järgimist Eesti maksuõiguse praktikas. Analüüsist selgus, et inimõiguste ja vabaduste kaitses omab võrdse kohtlemise printsiip märkimisväärset kohta EL õiguses, mille kohaselt seadusandjal tuleb tagada õigussüsteemi ühtlustamiseks rahvusvaheliste üldtunnustatud õiguse üldpõhimõtetest ning õigusnormidest kinnipidamine. EIK-s on võrdsusõiguse oluliseks hindamiskriteeriumiks võrreldavus ning objektiivne õigustus. Otsese diskrimineerimisega on tegemist siis, kui avaliku võimu poolt antav õigusakt või õigusnorm seab konkreetse isiku või isikute ringi ilma igasuguse õigustusega ebavõrdsesse olukorda. Kaudse diskrimineerimisega on tegemist siis, kui väliselt neutraalses sõnastuses kehtestatud eeskiri või tava seab isikute grupi ebavõrdsesse olukorda ilma sellekohase eesmärgita.

Autor tuvastas, et tänapäeval on EL õigus ja EIÕK võrdse kohtlemise käsitluses omavahel tihedalt seotud, nii tugineb ka EK EL õigusest tulenevalt inimõiguste kaitses kohaldamisala kindlaksmääramisel EIÕK-le. Seega on EL õiguses võrdse kohtlemise hindamiskriteeriumid sarnased EIK hindamiskriteeriumitega, st võrdseid tuleb kohelda võrdselt ja ebavõrdseid ebavõrdselt. Seega on otsese diskrimineerimisega tegemist siis, kui isikut on mõne kaitstava tunnuse alusel koheldud halvemini kui teist isikut samalaadses olukorras. Kaudse diskrimineerimisega on tegemist siis, kui näiliselt neutraalne säte, kriteerium või tava seab isikud mõne kaitstud tunnuse alusel võrreldes teistega ebasoodsamasse olukorda ja juhul kui sättel, kriteeriumil või taval on objektiivne õiguspärane eesmärk ning selle eesmärgi saavutamise vahendid on asjakohased ja vajalikud. Seega saab järeldada, et EIK ja EK pinnalt on EL õiguses diskrimineerimise hindamiseks välja kujunenud kindlad põhimõtted ja meetodika.

Võrdse kohtlemise põhimõtte õiguslikud alused tulenevad PS-e § 12, mille järgi õigusloome võrdsuse põhimõtte nõuab, et seadused kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi, st et võrdseid tuleb kohelda võrdselt ja ebavõrdseid ebavõrdselt. Autor leiab, et sätet saab tõlgendada nii positiivsena kui negatiivsena. Positiivseks saab pidada sätte suhteliselt laia tõlgendusruumi, negatiivseks aga sätte kõikehõlmavat sisu, mis võib jääda selle täitjatele arusaamatuks. Seega leiab autor, et põhiseadusest tulenev kaitse võib jääda ebaefektiivseks. Autor leiab ka, et vajadus on kehtestada üksikseaduste olemasolu, mis

põhiseaduse normi lahti seletaksid ning sätestaksid konkreetsed juriidilised tagajärjed võrdsuspõhiõiguse põhimõtte rikkumise puhuks.

Kehtivas õiguses on üldiste võrdsuspõhiõiguste hindamiseks välja töötatud metoodika: tuleb moodustada omavahel võrreldavad grupid ning tuleb hinnata, kas gruppide erinevaks kohtlemiseks on mõistlik põhjus. Meelevaldseks saab ebavõrdset kohtlemist lugeda siis, kui selleks ei leidu mõistlikku põhjust. Kui aga on olemas mõistlik ja asjakohane põhjus (möödukas), on ebavõrdne kohtlemine ka seadusloomes põhjendatud.

Autor leiab, et kui üldises võrdsuspõhiõiguses konkreetne regulatsioon puudub, siis missugustel alustel kohtud esitatud hagiavaldusi menetlevad, st kes on õigustatud ja mis alustel otsustama, et diskrimineerimine on sama tõsine või lubamatu, kui juba põhiseaduses loetletud alus. Kui see on kohtu ülesanne, siis kohtunik toetub oma otsuse tegemisel sisetunde- ja siseveendumusele arvestades kohtupraktikas välja kujunenud põhimõtetega, Autor leiab, et sellisel juhul on tegemist kohtu diskretsiooniotsusega ning on alust väita, et kohtupraktikas ei ole tagatud ühetaolise seaduse ja õiguse kohaldamine.

Autor tuvastas, et seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamise tõlgendamise ning õigusemõistmise-, jälgimise- ja järgimisega on probleeme ka kohtutel. Ka halduskolleeegiumi esimees T. Anton täheldas oma ettekandes, et seadust tuleb kõigile kohaldada ühetaoliselt ning õigusemõistmisel tuleb tagada õiguslik, mitte faktiline võrdsus. Faktilise võrdsuse peab tagama seadusandja ning kui see on tegemata jäänud, tuleb kohtutel kaaluda põhiseaduslikku järelevalvet. T. Antoni järgi tuleks esimese astme kohtu osas ühetaoline kohaldamine siduda erinevate kohtumajade ja kohtukoosseisudega ning kohtulahendid peaksid hindama ka seda, kas on järgitud riigikohtu poolt kujundatud olemasolevat kohtupraktikat. Seega mida selgem on seadus, regulatsiooni eesmärgi esitamine ja põhjalik seletuskiri, seda tugevam on alus seaduse ühetaoliseks kohaldamiseks. Paraku tõdeb autor, toetudes allikatele, et ka kohtulahendite infosüsteem KIS ei võimalda saada põhjalikku ülevaadet seaduse ja õiguse ühetaolise kohtupraktika kohta. Autor tuvastas, et ka kohtute käsitluses tuntakse puudust õiguse ühetaolise kohaldamise selgusest, läbipaistvusest ning arusaadavusest.

Maksuõiguses avaldub võrdse kohtlemise põhimõte selles, et kodanikele peavad olema tagatud maksuseaduste kehtestamisel võrdsed õigused maksuobjektide maksustamisel, maksusoodustuste ja maksuvabastuste saamisel, maksumäärade kehtestamisel jne. Võrdsuse

põhimõtte rakendub siis, kui maksumaksjal tekib kohustus tasuda seaduses sätestatud alustel konkreetne maksusumma maksuseaduses fikseeritud teokoosseisu saabumisel ning kui maksumaksjat üldise võrdsuspõhiõiguse tunnuste alusel koheldakse ebavõrdsemalt võrreldes temaga sarnases olukorras oleva õigussubjektiga. Seega peab maksuõiguses sarnase majandusliku sisuga soorituse maksustama ühetaoliselt.

Seaduse ühetaolise kohaldamise tagamiseks on MKS § 15 lg 1 kehtestatud säte, mille järgi rahandusministeeriumil ja maksuhalduril on õigus anda selgitusi ja juhendeid maksuseaduste selgitamiseks ning tutvustamiseks. Autor tuvastas, et MKS § 15 lg 1 toodud säte on kohustuslik maksuhaldurile, et tagada maksuseadustes ühetaolise maksustamise põhimõtted. Juhendid ei ole täitmiseks kohustuslikud maksumaksjatele, kuna kirja pandud põhimõtted võivad erineda iga maksujuhtumi puhul. Autor leiab, et seega ei oleks õige kohaldada juhendis kirja pandud tehingu tõlgendust omavahel sarnase majandusliku sisuga juhtumite puhul ning lähtuma peaks sellest, et iga maksuvaidluse puhul on lõpplahendi otsuse andmise pädevus kohtul alamal seisvatel kohtutel ning lõppastmes riigikohtul.

Autor leiab, et maksude kogumisest ning laekumisest sõltub kogu riigi finantsjõud ning ühiskonnaliikmete heaolu. Seega peab kehtestatud maksuseadus olema proportsionaalne saavutatava eesmärgi suhtes ning et ühiskonnaliikmed oleksid suutelised kaupu ja teenuseid tarbima ning sellega ei kaasneks teenuse- ja või kauba pakkujate hääbumine või väljasuremine.

Töö teises osas analüüsis autor ühetaolise maksustamise põhimõtet maksuõiguse tähtsamate üldpõhimõtete alusel. Analüüsist selgus, et ühetaoline maksustamine peab olema tagatud nii formaalses kui materiaalses maksuõiguses, st avaliku võimu esindajad peavad õigust rakendama ühetaoliselt ning kohtlema kõiki sarnases olukorras olevaid õigussubjekte ja õigusobjekte võrdsetel alustel. Keelatud on maksuprivileegide andmine ainult mõnele kategooriale isikutest. Kuigi omavahel võrreldavate õigussubjektide ning õigusobjektide kindlaksmääramine ning väljaselgitamine võib esmapilgul tunduda lihtne, siis lähemal vaatlusel on see keeruline, kuna puuduvad kindlad juhised tuvastamiseks, millisel määral peavad kaks situatsiooni olema sarnased ning milliseid tegureid üldse pidada oluliseks ning milliseid mitte.

Autor leiab, et kui lähtuda maksuseaduses kirja pandud õigusnormide käsitlest, siis näiteks on omavahel võrreldavad juriidilised ja füüsilised isikud sõltumata nende õiguslikust vormist, kelle suhtes rakendub ühetaoline maksukohustus (nt: tulumaks 21%, käibemaks 9%, 20%). Nii leiab ka autor, et ebavõrdne kohtlemine sotsiaalmaksuga maksustamisel füüsilisest isikust ettevõtja ja juriidilisest isikust ettevõtja vahel on õigustatud, kuna füüsilisel isikul tekivad vastuhüved ravikindlustuse ja pensioni näol. Õigustatuks saab lugeda ka teatud kaupade aktsiisiga maksustamist, mille eesmärgiks on piirata keskkonnale- ja ühiskonnale ebasoodsate kaupade tarbimist. Autor leiab, et iga maksujuhtumi puhul tuleb tuvastada omavahel võrreldavad maksuõigussubjektid või maksuõigusobjektid ning hinnata, kas ja kuidas on võrdse kohtlemise põhimõtet rikutud.

Autor analüüsis võrdse kohtlemise põhimõtet maksuõiguse üldpõhimõtete alusel senise kohtupraktika taustal ning tuvastas, et õiguse ja seaduse ühetaolise kohaldamise tagamisel on praktikas palju probleeme. Nii tuvastas autor seaduslikkuse põhimõtte taustal, et seadusandja on kehtestanud maksuseaduses õigusnorme, mis ei ole PSega kooskõlas.

Analüüsid maksevõimelisuse põhimõtet leidis autor, et maksevõimelisus avaldub tulu saamisel, vara omamisel ning saadud tulude või kogutud vara tarbimisel, seega on maksukohustus suurem neil õigussubjektidel, kes rohkem tarbivad. Autor leiab, et tulumaksuseaduses kehtestatud maksuvaba miinimum ei ole õiglane kuna see ei vasta tegelikule elatusmiinimumile.

Ka maksevõimelisuse põhimõtte pinnalt tuvastas autor, et kohtupraktika ei järgi ühetaolise õiguse ja seaduse kohaldamist. Siinkohal oleks oluline välja tuua hiljutine kohtuasi, kus käsitleti pärandi maksustamist, kus riigikohus muutis varasemat maksustamise seisukohta. Nimelt maksustati varasemalt pärandi võõrandamisest saadud tulu tulumaksuga, sest pärandina saadud vara loeti tasuta saaduks, kusjuures pärandi väärtuseks arvestati soetamismaksumuseks null eurot. Riigikohus asus viimases kohtuasjas seisukohale, et pärimine ei ole võõrandamistehing vaid tegemist on õigusjärglusega, mille käigus lähevad pärijale koos asjadega üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, mis pärandajal olid enne pärandi avanemist, st seda et soetamismaksumus läheb pärijale üle.

Õiguskindluse põhimõttest lähtuvalt on õiguspärase ootuse tagamine oluline juba seetõttu, et isikud saaksid planeerida oma tulude ja kulude jaotamist, seega kui seadusandlus ja

kohtupraktika on muutlik, siis võivad sellega kaasnevad tagajärjed endaga kaasa tuua õigussubjektide põhiõiguse riive. Lähtuvalt õiguskindluse põhimõttest peab seadusandja tagama kõikidele isikutele õiguse vabalt tegutseda, arvestades et seaduse muudatus ei tohi endaga kaasa tuua maksukoormuse tõusu või arusaamatust seaduse mitmeti tõlgendatavuse pärast.

Ka siinkohal tuvastas autor, et nii kohtupraktika kui ka elulised faktilised asjaolud annavad alust arvata, et seadusandja ei järgi seaduse ja õiguse ühetaolise kohaldamise põhimõtet. Siinkohal võib näitena välja tuua nii 01.04.2011. a. kehtima hakanud VKS § 36 lg 5 kehtestatud õigusnormi põhiseadusega vastuolus olevaks tunnistamisega, kus kohus leidis, et tegemist on õiguspärase ootuse intensiivse riivega, sest VKS muudatus oli kütuseturul varem tegutsenud ettevõtjate suhtes ootamatu ning uue registreerimistaotluse ja tagatise esitamata jätmisel oli kütuseturul tegevuse jätkamine võimatu. Siinkohal toob autor välja veel teisegi olukorra, mis puudutas biokütuse tootjaid, nimelt 13.12.2010.a. kehtestati biokütuse tootjatele täiendav tingimus aktsiisivabastuse saamiseks, millega seoses tuli biokütuse tootjal aktsiisivabastuse saamiseks tõendada, et biokütus vastab säästlikkuse kriteeriumile, mida ei saanud kinnitada üksnes biokütuse analüüsiga, vaid reeglina alles peale tarneahela ekspertiisi, mille ekspertiisiakti pidi väljastama sõltumatult pädev isik. Samas ei andnud seadus täpsemat selgitust, kes on pädev isik, kes vastava ekspertiisi - analüüsi kinnitab. Seega seaduse muudatus tõi endaga kaasa tagajärje, kus biokütuse hind aktsiisimaksu määraga maksustamisel ei olnud enam konkurentsivõimeline ning seega on biokütuse tootmine Eestis tänaseks välja surnud.

Lähtudes proportsionaalsuse põhimõttest leidis autor, et vabaduste seadusliku regulatsiooni osaks on seada piiranguid ühiskonnaliikmete huvide ning tegevuse kaitseks. Seega on seadusandjal kohustus järgida õiguse kuritarvitamise vältimiseks kehtestatud abinõude kui ka maksusoodustuste andmisel proportsionaalsuse põhimõtet. Autori arvamuse järgi paiknevad maksuvabastuste- soodustuste sätted läbisegi, mistõttu on seadustes raske orienteeruda ning õiget maksusoodustuse põhimõtet rakendada. Autor tuvastas, et ka kohtupraktikas on leitud, et 2011. a. kehtestatud VKS § 36 lg 5 p 8 käibemaksupettuse tõkestamiseks rakendatud vedelkütuse käitlejatele registreerimis- ja tagatisenõuded olid osaliselt põhiseadusega vastuolus, sest uus regulatsioon ei olnud proportsionaalne ning

rikkus turul varem tegutsenud ettevõtjate huve, kelle suhtes vastav säte riivas ettevõtlusvabadust ning õiguskindluse põhimõtet.

Töö viimases osas käsitles autor olukordi, millal on kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest lubatud. Autor leidis, et selleks, et oleks tagatud õiguse üldprintsipiide harmooniline toimimine, on vajalik kehtestada teatud olukordade reguleerimiseks kõrvalekalded ühetaolise maksustamise põhimõttest. Selleks on asjaajamise lihtsustamiseks kehtestatud alampiirid, millest väiksemaid maksusummasid sisse ei nõuta, võimaldatakse kindlates summates mahaarvamisi sõltumata tegelikest kulutustest, lisaks sellele on kehtestatud mitmed objektiivsed ja subjektiivsed maksuvabastused- ja soodustused.

Autor tuvastas, et KMS § 19 lg 1 järgi ei teki käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus enne, kui maksusubjekti käive ületab maksuvaba miinimumi summas 16 000.- eurot. Seega ei ole seadusandja pidanud vajalikuks väiksema käibega ettevõtjaid koormata käibemaksu tasumisega. Nii leidis ka autor, et FIE-l on lubatud raamatupidamismeetodit vabalt valida see võib olla kassa või tekkepõhine. Lisaks sellele saab ettevõtluse tulust ettevõtlusega seotud mahaarvamisi teha vaid äriregistrisse kantud FIE. Lisaks on antud täiendav maksusoodustus FIE-d, mille järgi saavad FIE oma toodangut maksuvabalt realiseerida kuni 2877 euro ulatuses ühes kalendriaastas. Vastavat soodustust saab kasutada nii põllumajandustoodangu kui ka metsamaterjali realiseerimisel samaaegselt. Lihtsustatud maksuarvestus on kehtestatud ka sõiduauto kasutuse väärtuse arvutamiseks. Kusjuures ettevõtlusega mitteseotud sõitudelt tuleb arvestada ja maksta käibemaksu TuMS alusel arvutatud erisoodustuse hinna alusel vastavalt sellele, kas peetakse sõiduauto kasutamise päevikut või mitte. Autor leiab, et vastav kõrvalekalle on küll õigustatud, kuid sõidupäeviku pidamise nõue on küsitava väärtusega, kuna alati ei ole võimalik eristada isiklikuks otstarbeks ka ettevõttega seotud kulutusi.

Sotsiaalpoliitilisel eesmärgil on kehtestatud objektiivsed- ja subjektiivsed maksuvabastused- ja soodustused, millega on võimalik luua täiendavaid vahendeid maksuõigussubjektidele. Näiteks maksusoodustused lastega peredele, eluasemelaenu intresside mahaarvamine, soodustus üksi last kasvatavale vanemale, koolituskulude maha arvamine jne. Autor leiab, et lihtsustusnormid on vajalikud selleks, et maksude arvestamine ja määramine ei muutuks ülemäära kulukaks ning keeruliseks. Samas peab olema tagatud, et lihtsustusnormid ei läheks vastuollu ühetaolise maksustamise põhimõttega, kuigi rakendatavad õigusnormid

võivad tunduda ebavõrdselt kohtlevad, siis sisuliselt see tegelikult nii ei ole, vaid eesmärgiks on tagada kõigile inimestele võrdsed võimalused. Nii peavad ka kehtestatud maksuvabastused- ja soodustused olema kooskõlas teiste põhiseaduses kehtestatud õiguse üldpõhimõtetega. Kas kõrvalekalded on võrdse kohtlemise põhimõttest või ühetaolisest maksustamisest õigustatud või mitte on raske hinnata, seega peab iga maksuerandi puhul arvestama kas maksuerand on proportsionaalne saavutatava eesmärgi suhtes ning kas halduskulude kokkuhoid on põhjendatud.

Autor tuvastas eespool toodud käsitluse põhjal, et Eesti maksuõiguses ei järgita võrdse kohtlemise põhimõtet, seega sai hüpotees kinnitust. Autor tõdeb, et võimatu on pidevalt muutuvast ühiskonnas kirja panna viimse detailini määratud juhendeid. Seega tundub mõistlik, et olukorda iseloomustavate tegurite samasust tuleks nõuda ainult määravate tingimuste osas. Kahtlemata peavad erinevuse põhjustavad tegurid olema maksustamise mõttes olulise tähendusega ning otseselt seotud just konkreetse maksuvaldkonnaga, kust probleem tekkis. Samuti on oluline lähtuda omavahel võrreldavuse analüüsi puhul, et võrdseid tuleb kohelda võrdselt ja ebavõrdsed ebavõrdselt, st maksumaksjad peavad olema kõnealuste maksusätete eesmärgist lähtuvalt samas olukorras.

Autor leiab, et ka kohtud peaksid lähtuma mingitest kindlatest põhimõtetest, vastasel korral võib olukord viia kardinaalselt erineva kohtulahenditeni, mis on põhjustatud erinevatest “määrava tähtsusega teguritest” mõiste tõlgendustest. Järjepideva kohtupraktika kujunemiseks tuleb jätkata varasemat kohtupraktikat ja lasta sel areneda paralleelselt ühiskonna ja õiguskultuuri arenguga. Seepärast oleks kõige mõistlikum lähtuda ka võrreldava olukorra tuvastamise põhimõtete paremaks mõistmiseks EL kohtupraktikast, et selgitada välja, kas eksisteerivad mingid juhtnöörid, mida saab pidada omavahel võrreldavaks olukorraks olevaks ja mida mitte.

Autor leiab, et maksutulu õiglase ümberjagamisega on oluline, et maksustamine täidab oma eesmärgi, vähendab ebavõrdsust ning kaitseb ühiskonna nõrgemaid liikmeid. Seega ei ole ka oluline kui palju on makse kehtestatud, vaid see, kuidas maksude kogumine on korraldatud.

## **Implementation of the principle of equal treatment in the practice of Estonian tax legislation.**

### **Summary**

The objective of this Master's thesis was to verify implementation of the principle of equal treatment in the practice of Estonian tax legislation. The analysis revealed that in the protection of human rights and freedoms, the principle of equal treatment has a significant position in the legislation of EU, pursuant to which the legislator shall ensure implementation of internationally approved general legal principles and legal provisions for the harmonisation of the legal system. In ECHR, comparability and objective justification are the essential assessment criteria of the right to equality. Direct discrimination is a situation in which a legal act or legal provision issued by a public authority places a specific person or circle of persons into unequal condition without any justification. Indirect discrimination is a situation in which a regulation or practice established in formally neutral wording places a group of persons into unequal condition without a relevant objective.

The author found that presently, the EU law and ECPHR are in close connection in their approach to equal treatment, thus ECJ is also based on ECPHR upon determining its scope of the protection of human rights, proceeding from the EU law. Therefore the assessment criteria of equal treatment in the EU law are similar to the assessment criteria of ECHR, i.e. equals shall be treated equally and unequals shall be treated unequally. Thus, if a person has been treated more poorly than another person in a similar situation on the basis of some protected quality, it can be considered direct discrimination. Indirect discrimination is a case in which a seemingly neutral provision, criterion or practice places persons into unfavourable condition compared to others on the basis of some protected quality, except in cases in which the provision, criterion or practice has an objective legal purpose and the measures for achieving this purpose are relevant and necessary. Thus, it can be concluded that specific principles and methods have been developed in the EU law for assessing discrimination on the basis of ECHR and ECJ.

Legal bases of the principle of equal treatment proceed from § 12 of the Constitution, according to which the equality principle of legislation requires that legal acts shall treat all persons in a similar situation in a similar manner, i.e. equals shall be treated equally and



unequals shall be treated unequally. The author finds that this provision can be interpreted as positive as well as negative. The positive aspect is the relatively broad interpretation scope of the provision, while all-embracing content of the provision, which may remain incomprehensible for the executors, can be considered negative. Thus, the author finds that protection proceeding from the Constitution may remain inefficient. The author considers it necessary to adopt single acts, which would explain the constitutional standard and provide specific legal consequences in case of a violation of the principle of the fundamental right of equality.

The author found that relevant methodology has been developed for the assessment of general fundamental rights of equality in valid law, where first mutually comparable groups shall be formed in order to determine who is equal or comparable and when it can be done. Thus, the prohibition to treat equals unequally has been violated if unequal treatment of two comparable persons, groups of persons or situations is arbitrary. Second, it shall be assessed whether there is a rational reason for different treatment, i.e. unequal treatment can be considered arbitrary if it has no rational reason. Thus, if a rational and relevant reason exists, unequal treatment is also justified in legislation. A reason is rational and relevant if it is moderate. However, the assessment of moderateness shall be based on the severity of the situation. Consequently, an assessment system of the principle of equal treatment has also been developed in the Estonian law, which does not differ from ECPHR and the EU law to a significant degree.

The author finds that if there is no specific regulation in the general fundamental right of equality, then on which bases the courts proceed the submitted statements of claim, i.e. who and on which bases is entitled to decide that discrimination is as serious or illicit as the basis already provided in the Constitution? If this is the task of a court, the judge will make the decision based on his or her internal conscience and opinion, taking account of the principles developed in court practice. The author finds that in such a case, this is a discretionary court decision and there is a basis to claim that the application of similar law and justice is not ensured in court practice.

The author found that courts also have problems with the interpretation of uniform application of law and justice, and the administration, monitoring and ensuring of justice. Furthermore, the chairman of the administrative board T. Anton noticed in his paper that law

must apply uniformly for everybody, and that legal, not factual, equality must be ensured in the administration of justice. Factual equality shall be ensured by the legislator and if it has not been done, the courts shall consider constitutional monitoring. According to T. Anton, in a court of first instance, uniform application should be bound to different courthouses and panels, and judicial decisions should also assess whether the existing court practice developed by the Supreme Court has been followed. Thus – the clearer the law and the submission of the objective of regulation, and more thorough the explanation, the stronger will be the basis for uniform application of law. Unfortunately, the author recognises based on sources that KIS, the information system of judicial decisions, does not enable to get comprehensive overview of uniform court practice pertaining to law and justice either. The author found that the courts themselves admit this need for clarity, transparency and comprehensibility of uniform application of justice.

In tax legislation, the principle of equal treatment is revealed in the requirement that establishment of tax laws shall ensure equal rights to the citizens in taxation of objects, granting tax incentives and tax exemptions, imposing tax rates etc. The equality principle applies when a taxpayer is obliged to pay a specific tax amount on the basis specified in law upon the arrival of a taxable event fixed in the tax law, and when based on the qualities of general fundamental right of equality, a taxpayer is treated unequally compared to a subject of law in a similar situation. Thus, an act with similar economic content shall be subject to uniform taxation in the tax law.

To ensure uniform application of the law, a provision has been established in MKS Section 15 (1), pursuant to which the Ministry of Finance and the tax authority have the right to provide explanations and instructions in order to explain and publicise the acts concerning taxes. The author found that the provision included in MKS Section 15 (1) is obligatory for a tax authority, to ensure the principles of uniform application in tax acts. Instructions are not obligatory for taxpayers as written principles may differ in various tax cases. The author finds that therefore, it would not be correct to apply interpretation of transaction specified in the instruction in cases with similar economic content and we should proceed from the fact that in case of any tax dispute, the lower courts have the competency for final decision and the Supreme Court in final instance.

The author finds that the financial power of the whole state as well as the welfare of the members of society depends on the collection of taxes. Therefore, the adopted tax law shall be proportional to the objective to be achieved to ensure that members of society would be able to consume goods and services without causing perishing or extinction of the providers of services and/or goods.

In the second part of the thesis, the author analysed the principle of uniform taxation based on the major general principles of tax legislation. The analysis revealed that uniform taxation shall be ensured in formal as well as material tax law, i.e. public authorities shall apply justice uniformly and treat all subjects and objects of law equally in similar situations. Granting tax privileges only to some categories of persons is prohibited. Although determination of comparable subjects and objects of law may seem simple at first glance, it is actually complicated, because there are no fixed instructions for identifying to what extent two situations should be similar, and which factors should be considered essential.

The author finds that when proceeding from the description of legal provisions specified in tax law, legal and natural persons are mutually comparable irrespective of their legal form – who are subjected to uniform tax liability (e.g. income tax 21%, VAT 9%, 20%). Thus, the author also finds that unequal treatment upon imposing social benefits tax to a sole proprietor and to a legal entity is justified because a natural person will receive counter-benefits in the form of health insurance and pension. Furthermore, taxation of certain goods with excise duty can be considered justified if the objective is to limit consumption of goods that are not favourable for the environment and the society. The author finds that in every tax case, the comparable subjects or objects of tax law shall be identified and it shall be assessed if and how the principle of equal treatment has been violated.

The author analysed the principle of equal treatment on the basis of general principles of tax law on the background of former court practice and found that there are many practical problems with ensuring uniform application of justice and law. For example, the author found on the background of legality principle that the legislator has established legal provisions in the tax law, which do not conform to the Constitution. There is a conflict in the valid Land Tax Act (MaaMS) Section 11 (3) with Section 12 of the Constitution as MaaMS does not apply uniform tax incentives for co-owners and apartment owners. As a comparison, the Supreme Court highlighted that the relation of co-owners of an immovable

property and apartment owners to a plot of land is not similar in essence because apartment ownership is as a separate object in commerce, while legal share cannot be viewed as a separate thing. The author does not agree with such an opinion and finds that in this decision, the issue of application of the provision of MaaMS Section 11 (3) was not resolved, although at the moment of preparing the Master's thesis, the amendment of the relevant provision had been entered into a draft.

When analysing the solvency principle, the author found that solvency is revealed through receiving income, owning property and consuming the received income or collected property, thus higher tax liability is imposed on these subjects of law that consume more. The author finds that basic exemption specified in the Income Tax Act is not fair because it does not conform to the actual minimum means of subsistence.

As for the solvency principle, the author also found that court practice does not follow application of uniform law and justice. Hereby, a good example would be a recent case concerning taxation of estate in which the Supreme Court amended the former opinion towards taxation. In the past, income from the transfer of estate was subjected to income tax, because the property received as estate was considered free revenue, whereby the acquisition cost (value) of the estate was zero euros. In the mentioned case, the Supreme Court took the opinion that succession is not a transaction of transfer but legal succession in which all rights and liabilities of the bequeather that belonged to the bequeather before the opening of succession are transferred to the successor together with the objects, i.e. acquisition cost is transferred to the successor.

Proceeding from the principle of legal certainty, ensuring legitimate expectation is essential to enable persons to plan distribution of their revenue and costs; therefore, if legislation and court practice is changing, relevant consequences may generate infringement of a fundamental right of the subjects of law. Proceeding from the principle of legal certainty, the legislator shall ensure the right of free operation to all persons, taking account of the fact that amendment of law may not generate an increase of tax burden or confusion due to the misinterpretation of law.

Here the author also found that court practice and actual circumstances provide the basis to assume that the legislator does not follow the principle of uniform application of law and

justice. An example is the case – the legal provision established with VKS Section 36 (5) enforced on 1 April 2011 was declared contrary to the Constitution as the court found that it was a case of intense infringement of legitimate expectation, as the amendment to VKS was unexpected for the companies already operating on the fuel market and without the submission of a new registration application and security, it was impossible to continue operations on the fuel market. Here the author describes also another situation concerning biofuel producers. On 13 December 2010, an additional requirement for granting exemption from excise duty was established for biofuel producers. To get an exemption from excise duty, a biofuel producer had to prove that the biofuel meets the efficiency criterion; this could not be certified only by an analysis of biofuel, but usually only after an expert assessment of the supply chain, and the relevant expert's report had to be issued by an independent competent person. At the same time, the act did not specify the competent person who had to certify the relevant expert's report and analysis. Thus, the amendment of the act generated a consequence in which the price of biofuel was no longer competitive after the imposition of excise duty, and the production of biofuel has therefore become extinct in Estonia.

Proceeding from the proportionality principle, the author found that setting restrictions for the protection of interests and activities of members of society is a part of legal regulation of freedoms. Thus, the legislator is obliged to follow the proportionality principle upon setting measures to prevent abuse of rights, and granting tax incentives. In the opinion of the author, the provisions of tax incentives are located in various places and therefore, it is difficult to understand various acts and apply the right principle of tax incentive.

The author found that it was also admitted in court practice that registration and security requirements set to the handlers of liquid fuel for the prevention of VAT fraud, established in VKS Section 36 5) (8) enforced in 2011, were partially in conflict with the Constitution, as the new regulation was not proportionate and violated the interests of the companies already operating on the market, in whose case, the relevant provision infringed business freedom and principle of legal certainty.

In the final part of the thesis, the author described situations, where deviations from the principle of uniform taxation are allowed. The author found that in order to ensure harmonious functioning of general principles of justice, it is necessary to establish

deviations from the principle of uniform taxation to regulate certain situations. For this purpose, lower limits have been established to simplify administration. Tax sums below these limits are not collected, deductions of specific sums are allowed, irrespective of actual costs, and furthermore, various objective and subjective tax exemptions and incentives have been established.

The author ascertained that pursuant to KMS Section 19 (1), an obligation to register as a taxable person will arise only when taxable supply of the taxable subject exceeds the basic exemption sum 16,000 euros. Thus, the legislator has not considered it necessary to require payment of VAT from entrepreneurs with a smaller supply. The author also found that a sole proprietor (FIE) can select the accounting method freely, which can be cash or accrual based. Furthermore, only a FIE entered in the commercial register can perform business-related deductions from business revenue. An additional tax incentive has also been established for FIEs, allowing them tax-free realisation of their production in the extent of up to 2,877 euros in a calendar year. Relevant incentive can be used simultaneously in case of realisation of agricultural production as well as forest material. Simplified tax accounting has also been established for calculating the value of the use of a passenger car, whereby VAT shall be calculated and paid from the rides not related to business, on the basis of a specific benefit price calculated pursuant to the Income Tax Act depending on whether a usage log for the car is kept or not. The author finds that while relevant deviation is justified, the requirement to keep a log is disputable because personal and business-related costs cannot always be differentiated.

Objective and subjective tax exemptions and incentives have been established for social political purpose, enabling to create additional resources for the subjects of tax law, such as tax incentives for families with children, deduction of housing loan interests, benefit for a single parent, deduction of education costs, etc.

The author finds that simplification standards are necessary to avoid overly costly and complicated calculation and imposition of taxes. At the same time, it must be ensured that the simplification standards would not conflict with the principle of uniform taxation, and would be proportionate to the objective to be achieved. It is difficult to assess whether deviations from the principle of equal treatment or uniform taxation are justified or not, therefore it should be taken into account in case of every tax exception whether the

exception is proportionate to the objective to be achieved and whether savings in administrative costs are justified.

Basing on the abovementioned approach, the author found that the principle of equal treatment is not followed in Estonian tax law, thus the hypothesis was confirmed. The author recognises that in a constantly changing society, it is impossible to draft extremely detailed instructions. Therefore, it seems reasonable that uniformity of factors characterising the situation should be required only for specific conditions. Undoubtedly, the factors causing differences shall have essential meaning in the context of taxation and shall be directly related to the specific tax field in which the problem arose. In case of comparability analysis, it is also important to proceed from the requirement that equals shall be treated equally and unequals shall be treated unequally, i.e. taxpayers shall be in the same situation based on the objective of relevant tax provisions.

The author finds that courts should also proceed from some certain principles, otherwise the situation may lead to dramatically different judicial decisions, caused by different interpretations of the concept of “factors of determinative importance“. To ensure consistent development of court practice, the former court practice shall be continued, letting it develop in parallel with the development of the society and judicial culture. Therefore, it would be most reasonable to proceed from EU court practice for better understanding of the principles identifying a comparable situation, in order to determine whether there are any guidelines indicating when situations can be considered comparable and when the cannot.

In the opinion of the author, the major factors of fair distribution of tax are the following: taxation shall meet its objective, decrease inequality and protect weaker members of society. Therefore, it is not important to which degree taxes have been imposed, but how the collection of taxes has been organised.

## Kasutatud kirjanduse loetelu

1. Anton, T. Riigikohtu kolleegiumite ettekanded seaduse ühetaolisest kohaldamisest. 05.02.2013, lisa 8. –  
Arvutivõrgus: [http://www.riigikohus.ee/vfs/1423/Lisa\\_nr\\_8\\_T\\_Anton.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/1423/Lisa_nr_8_T_Anton.pdf)  
(20.03.2014).
2. Autojuhid ikka lähetuses. – Maksumaksja 2009/VI, VII.
3. Bammens, N. The principle of Non discrimination in International and European Tax Law.
4. Birk. D. Steuerrecht 1. 12., Auflage. München. C.F.Müller Verlag Heidenberg, 2009.
5. Brennan, P. Why the ECJ Should Not follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax. International VAT monitor. 2005 juuli/august.
6. D. Birk. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München 1998.
7. Dashwood, A., O'Leary, S. Principle of Equal treatment in EC Law. Sweet & Maxell: 1997.
8. Deil, S., Nieuwenhuizen, W.A.P. VAT Yearbook 2010/2011. VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974 – june 2010. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business: Frederick, Md 2011.
9. Dicey, A., V. The law of the Constitution. 10. Ed. 1959.
10. Erne, J. EL kohus ja Euroopa Komisjon annavad EL õiguse rikkumise korral füüsilistele ja eraõiguslikele juriidilistele isikutele kohtulikke ja kohtuväliseid õiguskaitsevahendeid. – Arvutivõrgus:  
<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14179&op=archive2> (10.04.2014).
11. Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. Täiendatud protokolliga nr 11. Tallinn: Euroopa Nõukogu Tallinna Infotalitus 2005.
12. Euroopa parlamendi ja Nõukogu Direktiivi COM (2008) 426 eelnõu, millega rakendatakse tööturust väljapoole jäävates valdkondades võrdse kohtlemise



põhimõtet sõltumata isikute usutunnistusest või veendumustest, puudest, vanusest või seksuaalsest sättumusest –

[http://ec.europa.eu/prelex/detail\\_dossier\\_real.cfm?CL=et&DosID=197196](http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=et&DosID=197196)  
(10.04.2014).

13. Euroopa võrdse kohtlemise õiguse käsiraamat. Euroopa Põhiõiguste amet 2010.  
Euroopa Nõukogu 2010. a Luxembourg: Euroopa Liidu Väljaannete Talitus 2011.  
Arvutivõrgus: [http://fra.europa.eu/sites/default/files/fra\\_uploads/1510FRA\\_CASE\\_LAW\\_HANDBOOK\\_ET.pdf](http://fra.europa.eu/sites/default/files/fra_uploads/1510FRA_CASE_LAW_HANDBOOK_ET.pdf) (21.03.2014).
14. Grashoff, D., Kleinmanns, F. Aktuelles Steuerrecht Rn 1-30, 2013. 9. Auf. München: Verlag C.H. Beck 2013, äärenr 12 jj - Arvutivõrgus: <https://beck-online.beck.de/>  
(28.04.2014).
15. Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. – Juridica 2010/III.
16. Grauberg, T. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. – Juridica 2008/X.
17. Hasartmängud ja hasartmängumaks. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/?id=26803>  
(20.04.2014).
18. Hasartmängumaksu muutmise seadus. Seaduseelnõu 17.04.2014. – Arvutivõrgus: <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/2803845f-84b6-49cb-a4d3-185697d901f1#KeN1CQtX> (30.04.2014).
19. Hurberg, M. Krunt, ehitis ning poolik töö. – Maksumaksja 2010/VIII.
20. Hurberg, M. Kohalikud “kunnid” ja maamaks. – Maksumaksja 2007/V.
21. Hurberg, M. Majandusliku tõlgendamise ja topeltnmaksustamise vältimine. – Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=266>  
(15.04.2014).

22. Inimõiguste kohus. (European court of human right) –Arvutivõrgus:  
<http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=home> (28.03.2014).
23. Kallas, K., Kaldur, K., Raudsepp, M. jt (toim). Võrdse kohtlemise edendamine ja teadlikkus Eestis. Uuringuaraunne 2013. Tartu: Balti Uuringute Instituut, 2013.
24. Kerstna-Vaks, K. Kohtunik kui menetluse juht, analüüsija, kirjutaja. – Arvutivõrgus:  
<http://www.riigikohus.ee/vfs/1101/KF-Vaks.pdf> (10.04.2014).
25. Koduomanike maamaksuvabastust laiendav maamaksuseaduse muutmise seadus. – Arvutivõrgus:  
[http://www.riigikogu.ee/index.php?page=en\\_vaade&op=ems&enr=596SE&koosseis=12](http://www.riigikogu.ee/index.php?page=en_vaade&op=ems&enr=596SE&koosseis=12) (15.04.2014).
26. Komisjon: reklaamimaks vastuolus põhiseadusega. Äripäev 25.04.2014. – Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/article/2014/4/25/komisjon-reklaamimaks-vastuolus-pohiseadusega> (03.05.2014)
27. Kuus, M. Stipendiumileping ja selle eristamisest teistest lepingutest. – Maksumaksja 2012/XII.
28. Kuusik, G. Ise oled loll, kui seadusi ei tunne. Maksumaksja 2014/I.
29. Lehis, L. Autojuhi lähetamine. – Maksumaksja, 2009/III.
30. Lehis, L. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2013.
31. Lehis, L. Eestis polegi pärandimaksu. – Maksumaksja 2014/II.
32. Lehis, L. Eestis polegi pärandimaksu. Maksumaksja. 2014/II.
33. Lehis, L. Koduomaniku maamaksuvabastus – kaevikusõda või tormijooks?. Maksumaksja 2014/II.
34. Lehis, L. Maksuõigus. 3. tr. Tallinn: Juura 2012.
35. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica 1999/V.

36. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica 1999/V, lk 239-253.
37. Lind, K. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – Juridica 2008/ IV.
38. Lind, K. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – Juridica 2008/IV.
39. Lind, K. Tulu mõiste. – Juridica 2003/V.
40. Lott, A. Euroopa Liidu arengusuunad ja Eesti põhiseadus. – Juridica 2013/I.
41. Madise, Ü., Aaviksoo, B., Kalmo, H. jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Komm vlj. 3 vlj. Tallinn: Juura 2012.
42. Maksu- ja Tolliamet. Kontrolli hea tava 18.08.2010. Arvutivõrgus:–  
[www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI\\_HEA\\_TAVA18.08.2010.doc](http://www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc) (28.02.2014).
43. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Seisuga 01.06.2013. – Arvutivõrgus:  
[http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&page=pub\\_file&file\\_id=e2384b93-f594-4cae-80a7-3051c02d5b09&](http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&page=pub_file&file_id=e2384b93-f594-4cae-80a7-3051c02d5b09&) (20.04.2014).
44. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Seisuga 01.07.2013. a – Arvutivõrgus:  
[http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&page=pub\\_file&file\\_id=3f2d22b2-dc35-4778-81be-9464a186e598&](http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&page=pub_file&file_id=3f2d22b2-dc35-4778-81be-9464a186e598&) (20.04.2014).
45. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004.
46. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, 278.
47. Maruste, R. Õigus võrdsele kohtlemisele õigusriigis, selle õiguse printsiibid ja kohaldamispraktika Euroopa Inimõiguste Kohtus. – Juridica 2008/II.
48. Matsina, I. Kliendi nimel ja arvel tehtavate tehingute käibemaksu arvestus. – Maksumaksja 2014/III.

49. Mereste, U. Majandusleksikon I A-M. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastuse AS 2003.
50. Millised on võrdse kohtlemise põhimõtted Euroopa Liidus? – Arvutivõrgus:  
[http://elik.nlib.ee/k-v-andmebaas/?kv\\_id=3](http://elik.nlib.ee/k-v-andmebaas/?kv_id=3) (10.04.2014).
51. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2004.
52. Parret, N. Maamaksuvabastusest elamu- ja ärimaa liitsihtotstarbega maal asuva kodu omanikule. (õiguskantsleri kirjavahetus 14.02.2014). – Arvutivõrgus:  
((file:///C:/Users/Kasutaja/Downloads/5Maa%20sihtotstarve%20koduomaniku%20maamaksuvabastuse%20saamise%20kriteeriumina.pdf (14.04.2014).
53. Parts, V. Residentsus ja maksulepingud. Tartu: Eesti Maaülikool 2010/2011.
54. Prebble, Z., Prebble, J. Comparing the general Anti-Avoidance rule of income Tax law with the Civil law Doctrine of Abuse of law. – Bulletin for International Taxation. 2008/IV.
55. Reinhold, G. Füüsilise isiku vastutus juriidilise isiku maksuvõlgnevuse eest. Bakalaureusetöö. Tartu: TÜ Õigusteaduskond 2012.
56. Sadilovi, M. Maksustamine ja aktsiidid Eestis. Bakalaureusetöö. Pärnu: 2012.
57. Seletuskiri hasartmängumaksuseaduse juurde. – Arvutivõrgus:  
<http://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/eoigus/230444#lo02sdxx> (01.05.2014).
58. Shelton, D. Protecting human rights in a globalized world. – Arvutivõrgus:  
[http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/law/lawreviews/journals/bciclr/25\\_2/06\\_FMS.htm](http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/law/lawreviews/journals/bciclr/25_2/06_FMS.htm). (25.04.2014).
59. Stephen, Deil, Nieuwenhuizen, W.A.P. VAT Yearbook 2010/2011. VAT decisions of the court of justice to the European communities 1974 – june 2010. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business: Frederick, Md 2011.
60. Stipendiumide maksustamisest. – Arvutivõrgus:  
<http://www.emta.ee/index.php?id=31810> (20.04.2014).

61. Tallinna linna parkimistasude tõstmine ei ole vastuolus põhiseadusega.  
Õiguskantsleri kantselei 31. 01.2014. –  
Arvutivõrgus: <http://oiguskantsler.ee/et/tallinna-linna-parkimistasude-tostmine-ei-ole-vastuolus-pohiseadusega> (14.04.2014).
62. Terra, B.J.M, Wattel, P.J. Euroopa maksuõigus. Sisekaitseakadeemia. Eurprint: Tallinn, 2006.
63. Tipke, K. Lang, J. Steuerrecht. Köln 1998, lk 165.
64. Uustalu, E. Euroopa komisjoni rikkumismenetlused otseste maksude osas. Maksumaksja. 2010/4.
65. Uustalu, E. Kas heategevusel on piirid? Ehk välismaa mittetulundusühingute ebavõrdsest kohtlemisest Eestis. – Maksumaksja 2009/I.
66. Valitsus loobus arvamuse andmisest maamaksuseaduse muutmise kohta. Valitsuse kommunikatsioonibüroo, 20.03.2014. – Arvutivõrgus:  
(<http://valitsus.ee/et/uudised/istungid/otse-valitsuse-istungilt/77694/valitsus-loobus-arvamuse-andmisest-maamaksuseaduse-muutmise-kohta> ( 14.04.2014).

## Kasutatud normatiivaktid

67. Alkoholi-, tubaka-, kütuse-, ja elektriaktsiisi seaduses. – RT I 2003, 27, 17 ... RT I 2007, 45, 319.
68. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349 ... RT I 2007, 43, 11.
69. Eesti Vabariigi põhiseaduse täiendamise seadus. – RT I 2003, 64, 429.
70. EL põhiõiguste harta. – ELT C 83/02, 30.03.2010, 389 – 403. - Arvutivõrgus: – <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ET&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%206655%202008%20REV%207> (4.04.2014).
71. Euroopa inimõiguste ja põhiõiguste konventsioon. – RT II 2000, 11, 57. – Arvutivõrgus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/78154> (30.03.2014).
72. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 05.10.2002, direktiiv 2002/73/EÜ, millega muudetakse nõukogu direktiivi 76/207/EMÜ meeste ja naiste võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta seoses töö saamise, kutseõppe ja edutamisega ning töötingimustega. – ELT L 269/15, 5.10.2002, lk 15 – 20. – Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:05:04:32002L0073:ET:PDF> (10.04.2014).
73. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19.07.2000, direktiiv 2004/43/EÜ. Millega rakendatakse võrdse kohtlemise põhimõtet sõltumata isikute rassilisest või etnilisest päritolust. – ELT L 113/311, 20.04.2004, lk 311 - 314. - Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32000L0043> (10.04.2014).
74. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 21.12.2004, direktiiv 2004/113/EÜ. Meeste ja naiste võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta seoses kaupade ja teenuste kättesaadavuse kohta. – ELT L 373/37, 21.12.2004, lk 37 - 43. - Arvutivõrgus: (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:373:0037:0043:ET:PDF> (10.04.2014)).

75. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26.07.2006, direktiiv 2006/54/EÜ. Meeste ja naiste võrdsete võimaluste ja võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamise kohta tööhõive ja elukutse küsimustes. – ELT L 204/23, 26.07.2006, lk 23 – 36. -  
Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:204:0023:0036:ET:PDF> (10.04.2014).
76. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 27.11.2000, direktiiv 2000/78/EÜ. Millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel. – ELT L 303/16, 02.12.2000, lk 16 – 22. - Arvutivõrgus: <http://www.elil.ee/?doc=10032&path=foorum> (10.04.2014).
77. Euroopa Liidu toimise lepingu konsolideeritud versioon. – ELT L 347/104, 20.12.2013, lk 104-173. - Arvutivõrgus: <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ET&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%206655%202008%20REV%207> (4.04.2014).
78. Grundgesetz. – 23. mai 1949 (BGBl. S. 1) ... 11.7.2012 (BGBl. I S. 1478).
79. Hasartmänguseadus. – RT I 2008, 47, 261.
80. Kohalike maksude seadus. – RT I 1994, 68, 1169 ... RT I, 07.06.2013, 5.
81. Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554. ... RT I, 25.10.2012, 17.
82. Maamaksuseadus. – RT I 1993, 24, 428 ... RT I, 07.06.2013, 6.
83. Maamaksuseadus. RT I 1993, 24, 428, RT I, 22.12.2013, 3... RT I, 07.06.2013, 6.
84. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 31.01.2014, 13.
85. Parkimisseadus. – RT I 1995, 57, 980.
86. Raamatupidamise seadus. RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 16.
87. Raskeveokimaksu seadus. – RT I 2000, 81, 515.
88. Saneerimisseadus. – RT I 2008, 53, 296.

89. Soolise võrdõiguslikkuse seadus. – RT I 2004, 27, 181 ... RT I, 26.04.2013, 9.
90. Teenistustähtsuse kulude hüvitamise ja päevaraha maksmise tingimused, ulatus ja kord. – RT I 2001, 33, 178 ... RT I, 21.12.2011, 11.
91. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 19.11.2010, 7.
92. Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 23.12.2013, 3.
93. Täitemenetluse seadustiku, kohalike maksude seaduse, ühistranspordiseaduse, liikluseaduse ja väärteomenetluse seadustiku muutmise seadus. – RT I 2002, 10, 654.
94. Töölähete kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord. – RT I 2009, 36, 245 ... RT I, 21.12.2011, 10.
95. Vedelkütuse seadus. – RT I 2003, 21, 127, RT I, 15.03.2011, 19 ... RT I, 21.03.2014, 39.
96. Vedelkütustele esitatavad keskkonnanõuded ning biokütuse säästlikkuse kriteeriumid ja nende tõendamise kord. – RT I, 13.12.2010, 4 ... RT I, 13.12.2010, 10.
97. Võrdse kohtlemise seadus. – RT I 2008, 56, 315.
98. Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 31.12.2010, 19.



## Kasutatud kohtupraktika

99. EIKo 10.05.2012, 34796/09, *Albu jt vs Rumeenia*.
100. EIKo 10.04.2012, 18650/09, *Tomic jt vs Montenegro*.
101. EIKo 16.03.2010, 42184/05, *Carson ja teised vs. Ühendkuningriik*.
102. EIKo 09.06.2009, 33401/02, *Opuz vs Türgi*.
103. EIKo 29.04.2008, 13378/05, *Burden vs. Ühendkuningriik*.
104. EIKo 13.11.2007, 57325/00, *D.H. ja teised vs. Tšehhi Vabariik*.
105. EIKo, 26.05.2005, C - 43/04, ECR I – 4491, *Finanzamt Arnsberg vs. Stadt Sundern*.
106. EIKo 29.04.2002, 2346/02, *Pretty vs. Ühendkuningriik*.
107. EIKo 06.04.2000, 34369/97, *Thlimmenos vs. Kreeka*.
108. EK 11.03.2010, C-58/09, *Leo-Libera GmbH vs. Finanzamt Buchholz in der Nordheide*, kohtujuristi YVES BOT ettepanek.
109. EK 20.10.2009, C - 261/08 ja C -348/08, *Zurita García ja Choque Cabrera vs. Delegado del Gobierno en la Región de Murcia*.
110. EK 27.09.2007, C-409/04, *Teleos jt vs Commissioner of Customs & Excise*.
111. EK 27.04.2006, C-423/0427, *Richards vs. Secretary of State for Work and Pension*.
112. RKHKo 12.02.2014, 3-3-1-97-13, Adele Tonto kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 25.11.2011 maksuotsuse nr 12.2-3/2678-10 tühistamiseks. Tartu ringkonnakohtu 03.10.2013 otsus kohtuasjas nr 3-12-232.
113. RKHKo 01.02. 2012, 3-3-1-60-11, Tolmet Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 tühistamiseks ja Maksu- ja Tolliameti tegevuse maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 rakendamisel 8.-11. jaanuaril 2010 õigusvastasuse tuvastamiseks.

114. RKHKO 11.01.2012, 3-3-1-46-11, OÜ Artebalt kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 23. oktoobri 2009. a maksuotsuse nr 12-2-3/2299-7 tühistamiseks.
115. RKHKO 25.04.2011, 3-3-1-15-11, Marge Sirge kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 24. aprilli 2009. a maksuotsuse nr 12-5/197 tühistamiseks.
116. RKHKO 04.11. 2009, 3-3-1-59-09, Jüri Ilvesti (Ilvest) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 13. juuni 2007. a maksuotsuse nr 12-5/373 tühistamise nõudes.
117. RKHKO 04.11.2009, 3-3-1-52-09, Urmas Leemani (Leeman) kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 12. septembri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/555 tühistamise nõudes.
118. RKHKO 17.06.2009, 3-3-1-23-09, Ülo Kriisa, Endel Ermeli (Ermel), Aimar Varula, Ingrid Prantsu (Prants), Virko Lepmetsa (Lepmets), Einar Ilma (Ilm), Enn Kanguri (Kangur) ja Ervin Naritsa (Narits) kaebustes Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuste tühistamiseks.
119. RKHKO 20.10.2008, 3-3-1-42-08, Murat Kilici kaebus Kodakondsus- ja Migratsiooni ameti 13. veebruari 2007. a otsuse nr 8 tühistamiseks ning Kodakondsus- ja Migratsiooni ameti kohustamiseks jätkata sooviavalduse menetlemist.
120. RKHKO 16.01. 2008, 3-3-1-81-07, FIE Tamara Komlova ja FIE Tatjana Volkova kaebused Eesti Haigekassa juhatuse 30. märtsi 2005. a otsuse nr 92 osaliseks tühistamiseks ja Eesti Haigekassa kohustamiseks vaadata uuesti läbi taotlused ravi rahastamise lepingu sõlmimiseks.
121. RKHKO 13.11.2007, 3-3-1-49-07, OÜ Contimer kaebus Maksu- ja Tolliameti 30. septembri 2005. a otsus 12.1. – 1/8525 tühistamiseks.
122. RKHKO 5.10.2006, 3-3-1-33-06, XXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX AS-i kaebus põllumajandusministri 29. oktoobri 2004. a käskkirja nr 305 ja Maksu- ja Tolliameti

25. novembri 2004. a maksuteate nr 16.2.2-9/7 ja Maksu- ja Tolliameti 10. detsembri 2004. a maksuteate nr 16.2.2-9/46 tühistamiseks.

123. RKKHo 3.04. 2000, 3-3-1-4-00, AS Investeerimisfond Erastamise Usaldusfond (likvideerimisel) kassatsioonkaebuse läbivaatamine dividendide maksustamise asjas.
124. RKKHo 06.03.2001, 3-3-1-61-00, OÜ Enco Est kassatsioonkaebuse läbivaatamine maksuameti ettekirjutuse vaidlustamise asjas.
125. RKKHo 04.10.1999, 3-3-1-31-99, K. Tenno ja E. Tamme kassatsioonkaebuste läbivaatamine halduskohtumenetluses tsiviilõiguslike asjaolude tuvastamise asjas.
126. RKKHo 13.04.2009, 3-1-1-23-09, Vallo Pulga (Pulk) väärteoasjas liiklusseaduse § 74<sup>22</sup> lg 2 järgi.
127. RKPJko 29.01. 2014, 3-4-1-52-13, Maamaksuseaduse § 11 lg 3 põhiseaduslikkuse kontroll, Tallinna Halduskohtu 18. oktoobri 2013. a otsus asjas nr 3-13-1499.
128. RKPJko 31.01.2012, 3-4-1-24-11, Tallinna Halduskohtu taotlus tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks käibemaksuseaduse § 44<sup>2</sup> lõige 2 ning vedelkütuse seaduse § 3 lõige 3, § 4<sup>1</sup>, § 4<sup>2</sup> lõige 2, § 14 lõige 3, § 15 lõige 3 ning § 36 lõige 5.
129. RKPJko 27.12.2011, 3-4-1-23-11, Tallinna halduskohtu taotlus tunnistada põhiseadusega vastuolus olevaks vanemahüvitise seaduse § 3 lg-d 7 ja 7<sup>1</sup>.
130. RKPJko 20.10. 2009, 3-4-1-14-09, Meresõiduohutuse seaduse § 95<sup>2</sup>, kaubandusliku meresõidu koodeksi § 6 punkti 1 alapunkti 13 (kuni 24. aprillini 2004 kehtinud redaktsioonis), Vabariigi Valitsuse 7. jaanuari 1997. aasta määruse nr 1 "Volituste andmine kaubandusliku meresõidu koodeksist tulenevate õigusaktide kehtestamiseks" punkti 13 osas, millega anti teede- ja sideministrile volitus kehtestada tuletorni- ja jäämurdetasude määrad ning soodustuste kohaldamise alused ja kord, teede- ja sideministri 12. detsembri 2001. aasta määruse nr 113 "Tuletorni- ja jäämurdetasude määrad ning soodustuste kohaldamise alused ja kord", meresõiduohutuse seaduse § 50<sup>1</sup> lõike 1, § 50<sup>2</sup>, § 50<sup>4</sup>, § 50<sup>5</sup>, § 50<sup>6</sup> ja § 50<sup>7</sup> (25. aprillist 2004 kuni 2. juunini 2005 kehtinud redaktsioonis) osas, milles ei

ole sätestatud tuleorni- ja jäämurdetasude piisavat ja tõhusat sissenõudmise regulatsiooni, põhiseadusele vastavuse kontroll.

131. RKPJKo 30.09. 2008, 3-4-1-8-08, Riikliku pensionikindlustuse seaduse § 28 lg 2 p 3 põhiseaduslikkuse kontroll osas, milles kohustusliku sõjaväeteenistuse aja pensioniõigu Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 26. novembri 2007, otsus 3-4-1-18-07, Tallinna Ringkonnakohtu 28. juuni 2007. a otsus tunnistada rahandusministri 7. märtsi 1997. a määrusega nr 24 kinnitatud "Eesti kaupade nomenklatuuri rubriigid, millesse kuuluvad karastusjoogid" punkt 1 põhiseadusvastaseks.liku staaži hulka arvamiseks on sätestatud tingimus "kui isik suunati teenistusse Eestist".
132. RKPJKo 21.01. 2004, 3-4-1-7-03, Sotsiaalhoolekande seaduse § 221 lg 4 põhiseaduspärasuse kontroll.
133. RKPJKo 12.06. 2002, 3-4-1-6-02, Tallinna Halduskohtu taotlus Käibemaksuseaduse § 18 lg 8 teise lause (01.01.2000-01.01.2002 kehtinud redaktsioonis) Põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks.
134. RKPJKo 06.02.2002, 3-4-1-1-02, Tallinna Ringkonnakohtu taotlus tunnistada Käibemaksuseaduse § 18 lg 8 teine lause kehtetuks.
135. RKPJKo 03.05.2001, 3-4-1-6-01, Tallinna Halduskohtu taotluse tunnistada Perekonnaseaduse § 140 lg 1 kehtetuks läbivaatamine.
136. RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98, Õiguskantsleri 19. jaanuari 1998. a taotluse, tunnistada Tollitariifiseaduse § 15 lg 3 ja 5 kehtetuks, läbivaatamine.
137. RKPJKo 30.09.1994, III-4/A-5/94. Asjaõigusseaduse rakendamise seaduse § 25 lg 3 Põhiseadusele vastavuse läbivaatamine Eesti NSV taluseaduse § 30 lg 2 kehtetuks tunnistamise osas.
138. RKTko 18.11. 2008, 3-2-1-122-09, Osaühingu Loksa Ravikeskus saneerimisavaldus.

139. RKTKo 28.04.2005, [Isikunimi eemaldatud] hagi OÜ Põlva Maja vastu tööandjapoolse diskrimineerimise tuvastamiseks ja töölepingu muutmiseks, taotlusega töötada elukoha lähiümbruses ja töö normeerimisel arvestada tegelikku töömahukust.
140. RKÜKo 07.06.2011, 3-4-1-12-10, Ravikindlustuse seaduse § 57 lõike 6 põhiseaduslikkuse kontroll osas, milles see välistab vähemalt 65-aastase kindlustatud isiku õiguse saada haigushüvitist kokku rohkem kui 90 kalendripäeva kalendriaastas.
141. RKÜKo 20.11.2009, 3-3-1-41-09, Annela Külma (Külm) kaebuses Lõuna Politseiprefektuuri 15. juuli 2008. a käskkirja nr 462p seadusevastaseks tunnistamiseks ja hüvituse väljamõistmiseks
142. RKÜKo 03.01. 2008, 3-3-1-101-06, Tatjana Gorjatšova kaebus Vabariigi Valitsuse 11. juuli 2005. a korralduse nr 433 tühistamiseks.
143. RKÜKo 17.03. 2003, 3-1-3-10-02, Sergei Brusilovi süüdistus KrK § 139 lg 3 p 1 järgi.
144. TlnHKO 14.03. 2014, 3-13-70100, MTÜ Martin Reimi Jalgpallikool kaebus Maksu- ja Tolliameti 28.10.2013 maksuotsuse nr 12.2-3/11339-16 tühistamise nõudes.
145. TlnHKO 18.10.2013, 3-13-1499, Ülle Jõemeta (Jõemets) kaebus Maksu- ja Tolliameti (MTA) vastu 17. juuni 2013. a maksuteate nr 409113 tühistamiseks.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Gerta Reinhold

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose,

Võrdse kohtlemise põhimõtte järgimine Eesti maksuõiguse praktikas,

mille juhendaja on *Doctor iuris* L. Lehis,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 05.05.2014. a